

Karl Gottfried Wolfgang Franke

**Die Rechtskraft
der Steuerverwaltungsakte**

1962

**Die Rechtskraft
der Steuerverwaltungsakte**

INAUGURAL-DISSERTATION
zur Erlangung des
akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von
Karl Gottfried Wolfgang Franke
aus Düsseldorf-Oberkassel

1962

1. Berichterstatter: Prof. Dr. Klein
 2. Berichterstatter: Prof. Dr. Scupin
- Dekan: Prof. Dr. Lukes

Tag der mündlichen Prüfung: 16. Dezember 1961



Druck: Max Kramer, Münster/Westf. - Aegidiistr. 23

Gliederung

	Seite
I. Einleitung	
Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 12.12.1957	1
II. Begriffsbestimmungen	4
A. Der Begriff "Steuerverwaltungsakt"	4
B. Der Begriff "Rechtskraft"	6
1. Die Begriffe "formelle Rechtskraft" und "materielle Rechtskraft" im Zivilprozeßrecht	9
a) Formelle Rechtskraft	9
b) Materielle Rechtskraft	11
2. Die Begriffe "formelle Rechtskraft" und "materielle Rechtskraft" im Strafprozeßrecht	20
a) Formelle Rechtskraft	20
b) Materielle Rechtskraft	20
3. Die Begriffe "formelle Rechtskraft" und "materielle Rechtskraft" im allgemeinen Verwaltungsrecht	22
4. Die Begriffe "formelle Rechtskraft" und "materielle Rechtskraft" im Steuerrecht	23
III. Die formelle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte	25
A. Ablehnung der formellen Rechtskraft für die uneinge- schränkt abänderbaren Steuerverwaltungsakte	25
B. Nachweis der formellen Rechtskraft für die nur beschränkt abänderbaren Steuerverwaltungsakte	25
IV. Die materielle Rechtskraft der formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakte	35
A. Streitstand	36
B. Wörtliche und systematische Auslegung der AO	38
C. Nachprüfung des Ergebnisses durch Untersuchung der Interessenlage	41
D. Die in der Literatur vorgetragenen Gegengründe gegen die Rechtskraftfähigkeit der Steuerverwaltungsakte und ihre Widerlegung	43

	Seite
1. Die aus den §§ 322, 325 ff. ZPO abgeleiteten Gegengründe	43
2. Die aus der Lehre vom fehlerhaften Verwaltungs- akt hergeleiteten Gegengründe	46
3. Die aus der Gewaltenunterscheidungslehre hergelei- teten Gegengründe	48
V. Die Wirkungen der Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte	58
A. Die Nichtigkeit beim Verstoß gegen die materielle Rechtskraft	58
B. Die objektiven Grenzen der Rechtskraft	59
C. Die subjektiven Grenzen der Rechtskraft	60
D. Formelle Rechtskraft und Vollstreckbarkeit	61
VI. Kurze Zusammenfassung des Ergebnisses	62

Verzeichnis der gebrauchten Abkürzungen

a. A.	=	anderer Ansicht
a. a. O.	=	am angegebenen Ort
Abs.	=	Absatz
a. F.	=	alter Fassung
AO	=	Reichsabgabenordnung vom 13. 12. 1919 in der Fassung vom 22. 5. 1931
AÖR	=	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	=	Artikel
Aufl.	=	Auflage
AzP	=	Archiv für (Z) Civilistische Praxis
B	=	Der Betrieb
BArbG	=	Bundesarbeitsgericht
BB	=	Der Betriebsberater
Bd.	=	Band
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof und Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BGBI	=	Bundesgesetzblatt
BGH	=	Bundesgerichtshof
BGHZ	=	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichts- hofs in Zivilsachen
BlStSArbR	=	Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht
BStBl	=	Bundessteuerblatt
BVerfGE	=	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungs- gerichts
BVerfGG	=	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
Diss.	=	Dissertation
DRZ	=	Deutsche Rechts - Zeitschrift
DStR	=	Deutsche Steuer - Rundschau
DStZA	=	Deutsche Steuer - Zeitung Ausgabe A
Deutsche VBl	=	Deutsche Verwaltungsblätter
E	=	Entscheidung
EStG	=	Einkommensteuergesetz
ff.	=	und folgende
FG	=	Finanzgericht

FinArch	=	Finanzarchiv
FR	=	Finanz - Rundschau - Deutsches Steuerblatt
GerS	=	Der Gerichtssaal
GG	=	Bonner Grundgesetz
GoldtArch	=	Archiv für Strafrecht und Strafprozeß, begründet durch Dr. Goldammer
Gruchot	=	Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, begründet von Gruchot
insbes.	=	insbesondere
JW	=	Juristische Wochenschrift
JZ	=	Juristenzeitung
KG	=	Kammergericht
LG	=	Landgericht
MDR	=	Monatsschrift für Deutsches Recht
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	=	Nummer
OGHZ	=	Sammlung der Entscheidungen des Obersten Gerichts- hofes für die Britische Zone in Zivilsachen
OWiG	=	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
Rechtsgang	=	Der Rechtsgang
RFH	=	Reichsfinanzhof und Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	=	Reichsgericht
RGStr	=	Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen
RGZ	=	Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl	=	Reichssteuerblatt
S.	=	Seite (n)
s.	=	siehe !
Sp.	=	Spalte (n)
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
StuW	=	Steuer und Wirtschaft
u. a.	=	unter anderen
Urt.	=	Urteil
usw.	=	und so weiter
v.	=	vom
VerwArch	=	Verwaltungsarchiv
vgl.	=	Vergleiche !

VGVO	=	Verordnung Nr. 165 der britischen Militärregierung v. 15. 9. 1948 betreffend die Verwaltungsgerichts- barkeit
z. B.	=	zum Beispiel
Ziff.	=	Ziffer
ZStW	=	Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft
ZZP	=	Zeitschrift für Deutschen Zivilprozeß

Verzeichnis der benutzten Literatur

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Arndt, AöR 60	Adolf Arndt, Richter, Gericht und Rechtsweg in der Reichsverfassung. Zugleich ein Beitrag zur Lehre der Trennung von Justiz und Verwaltung in AöR Bd. 60 (Neue Folge Bd. 21) (1932), S. 183 ff.
v. Baligand, GerS 72	v. Baligand, Zur Lehre von der absoluten Urteilsnichtigkeit in GerS Bd. 72 (1908), S. 171 ff.
Ball	Kurt Ball, Grundriß des gesamten Steuerrechts, II. Abteilung, Allgemeines Steuerrecht, 5. Aufl. der Einführung in das Steuerrecht Mannheim - Berlin - Leipzig 1933
Baring, NJW 1952	Baring, Die "Rechtskraft" der Verwaltungsakte in NJW 1952, S. 1073 ff.
Barske	Kurt Barske, Die Reichsabgabenordnung, 6. Aufl. Berlin - Potsdam - Wien 1944, in Bücherei des Steuerrechts Bd. 9
Baumbach - Lauterbach	Zivilprozeßordnung, Kurzkomentar von Adolf Baumbach, neubearbeitet von Wolfgang Lauterbach, 24. Aufl., München und Berlin 1956
Becker	Die Reichsabgabenordnung, erläutert von Enno Becker, 7. Aufl., Berlin 1930
Beling	Ernst Beling, Deutsches Reichsstrafprozeßrecht, Berlin und Leipzig 1928
Bernatzik	Edmund Bernatzik, Rechtsprechung und materielle Rechtskraft, Verwaltungsrechtliche Studien, Wien 1886
Bettermann, FR 1947	K. A. Bettermann, Rechtskraft und Unabänderlichkeit im Steuerrecht in FR 1947, S. 76 ff.
VI	

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Bettermann, MDR 1949	Karl August Bettermann, Verwaltungsgerichtliche Generalklausel, ordentlicher Rechtsweg und nichtiger Verwaltungsakt in MDR 1949, S. 394 ff.
Bettermann, MDR 1950	K. A. Bettermann, Die Wiedereinweisung des verurteilten Räumungsschuldners als Rechtskraftproblem in MDR 1950, S. 265 ff.
Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch	Karl August Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, in Forschungen und Berichte aus dem öffentlichen Recht, Gedächtnisschrift für Walter Jellinek, München 1955, S. 361 ff.
Binder	Julius Binder, Prozeß und Recht, Ein Beitrag zur Lehre vom Rechtsschutzanspruch, Leipzig 1927
Binding, Abhandlungen	Karl Binding, Strafrechtliche und strafprozessuale Abhandlungen, II. Bd. Strafprozeß, München und Leipzig 1915
Binding, Grundriß	Karl Binding, Grundriß des Deutschen Strafprozeßrechts, 5. Aufl., Leipzig 1904
Blumenstein	Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, in Grundriß des Schweizerischen Steuerrechts, herausgegeben von Ernst Blumenstein und Irene Blumenstein, I. Bd., 2. Aufl., Zürich 1951
Bötticher, Materielle Rechtskraft	Eduard Bötticher, Kritische Beiträge zur Lehre von der materiellen Rechtskraft im Zivilprozeß, Berlin 1930
Bötticher, ZZP 51	Eduard Bötticher, Inwieweit sichern die Art. 102 ff. der Reichsverfassung die Unabhängigkeit des Richters und den Rechtsweg? in ZZP Bd. 51 (1926), S. 201 ff.
Braxmeier	Irmingard Braxmeier, Rechtskraft, Widerruf und Berichtigung von Steuerbescheiden Diss. Freiburg 1954

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Bühler, Lehrbuch	Ottmar Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Bd., Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927
Bühler, Subjekt. öfftl. Rechte	Ottmar Bühler, Die subjektiven öffentlichen Rechte und ihr Schutz in der deutschen Verwaltungsrechtsprechung, Berlin - Stuttgart - Leipzig 1914
Bühler, Steuerrecht	Ottmar Bühler, Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, 1. Bd., Allgemeines Steuerrecht, 2. Aufl., Wiesbaden 1953
Bülow, AzP 83	Oskar Bülow, Absolute Rechtskraft des Urteils in AzP Bd. 83 (1894), S.1 ff.
Bülow, Gesetz	Oskar Bülow, Gesetz und Richteramt, Leipzig 1885
Coester	Robert Coester, Die Rechtskraft der Staatsakte, München und Leipzig 1927
Crisolli	Julius Crisolli, Lehrbuch des Steuerrechts 1. Teil, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1933
Dohna	Alexander Graf zu Dohna, Das Strafprozeßrecht, 3. Aufl., Berlin 1929
Exner	Franz Exner, Strafverfahrensrecht, in Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, Berlin und Heidelberg 1947
Fleiner	Fritz Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8. Aufl., Tübingen 1928, und 4. Aufl., Tübingen 1919
Fließbach, StuW 1959 I	Wilhelm Fließbach, Erläuterungen zur Rechtsprechung, A. Zur Reichsabgabenordnung, in StuW 1959 I, Sp. 461 ff.
Flume	Werner Flume, Steuerwesen und Rechtsordnung, in Rechtsprobleme in Staat und Kirche, Festschrift für Rudolf Smend, Göttingen 1952, S. 59 ff.

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Förster - Kann	A. Förster, Die Zivilprozeßordnung für das Deutsche Reich, 3. Aufl. von Richard Kann, 1. Bd. Berlin 1913, 2. Bd. Berlin 1926
Forsthoff	Ernst Forsthoff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Bd. Allgemeiner Teil, 7. Aufl., München und Berlin 1958
Friedländer, StuW 1956 I	Kurt Friedländer, Materielle Rechtskraft von Steuerentscheidungen, in StuW 1956 I, Sp. 233 ff.
Friedländer, GerS 58	Max Friedländer, Die Lehre von der absoluten Nichtigkeit strafgerichtlicher Urteile, in GerS Bd. 58 (1901), S. 339 ff.
Friedrichs	Karl Friedrichs, Verwaltungsrechtspflege, 1. Bd., Berlin 1920
Friesenhahn, Justiz und Verwaltungsrechtsschutz	E. Friesenhahn, Justiz und Verwaltungsrechtsschutz, in Justiz und Verfassung, Sonderveröffentlichung des Zentral-Justizblatts für die Britische Zone, Hamburg 1948
Friesenhahn, Thoma - Festschrift	Ernst Friesenhahn, Über Begriff und Arten der Rechtsprechung unter besonderer Berücksichtigung der Staatsgerichtsbarkeit nach dem Grundgesetz und den westdeutschen Landesverfassungen, in Festschrift für Richard Thoma, Tübingen 1950
Fuchs, DStZA 1956	Fuchs, Zur materiellen Rechtskraft der Steuerbescheide, in DStZA 1956, S. 367 ff.
Fuisting, VerwArch 4	Fuisting, Der Rechtsschutz bei der Einkommensbesteuerung in Preußen, in VerwArch Bd. 4 (1896), S. 293 ff.
H. Gerland, Strafprozeß	Heinrich Gerland, Der Deutsche Strafprozeß, Mannheim - Berlin - Leipzig 1927
O. Gerland, ZStW 13	Otto Gerland, Die polizeiliche Strafverfügung und das darauf folgende gerichtliche Verfahren, in ZStW Bd. 13 (1893), S. 224 ff.

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Giese, VerwArch 43	Friedrich Giese, Zur Theorie der Steuerbescheide, Kritische Bemerkungen über die Ausgestaltung des Rechtsinstituts durch neuere Spruchpraxis und neueste Rechtssetzung, in VerwArch Bd. 43 (1938), S. 156 ff.
Giese, Verwaltungsrecht	Friedrich Giese, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl., Tübingen 1948
Goldschmidt	James Goldschmidt, Der Prozeß als Rechtslage, Eine Kritik des prozessualen Denkens, Berlin 1925
Haueisen, NJW 1953	Haueisen, Öffentlich - rechtliche Vorfragen im Zivilprozeß, in NJW 1953, S. 121 ff.
Heim	F.F. Heim, Die Feststellungswirkung des Zivilurteils, München 1912
Heinlein, DStR 1955	Heinlein, Treu und Glauben bei Aufdeckung neuer Tatsachen durch das Finanzamt, in DStR 1955, S. 459 ff.
Hellwig, Anspruch und Klagrecht	Konrad Hellwig, Anspruch und Klagrecht, Jena 1900
Hellwig, Klagrecht und Klagmöglichkeit	Konrad Hellwig, Klagrecht und Klagmöglichkeit, Leipzig 1905
Hellwig, System	Konrad Hellwig, System des Deutschen Zivilprozeßrechts, 1. Teil, Leipzig 1912
Hellwig, Wesen der Rechtskraft	Konrad Hellwig, Wesen und subjektive Begrenzung der Rechtskraft, Leipzig 1901
Henkel	Heinrich Henkel, Strafverfahrensrecht, Ein Lehrbuch, Stuttgart und Köln 1953
Hensel	Albert Hensel, Steuerrecht, in Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, 3. Aufl., Berlin 1933
Herrmann, FR 1955	Carl Herrmann, Berichtigungsveranlagung auf Grund einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs, in FR 1955, S. 398 ff.
X	

Zitierweise

v. Hippel

Hübschmann - Hepp -
Spitaler

Husserl, AzP 126

Jauernig, Oth

Jellinek, Der fehlerhafte
Staatsakt

Jellinek, Gesetz

Jellinek, Verwaltungs-
recht

Jonas-Pohle

Keller

Keller - Wach

Verfasser, Titel und weitere Angaben

Robert v. Hippel, Der Deutsche Strafprozeß,
Lehrbuch, Marburg 1941

Walter Hübschmann, Ernst Hepp, Armin Spi-
taler, H. v. Wallis, F. Lademann, F. Hartung:
Kommentar zur Reichsabgabenordnung und
zu den Nebengesetzen. 1. - 3. Aufl. Köln
1951/59

Gerhart Husserl, Die Rechtskraft des so-
genannten Papiermarkurteils, in AzP Bd. 126
(1926) S. 1 ff.

Othmar Jauernig, Das Fehlerhafte Zivilurteil,
Frankfurt a. M. 1958

Walter Jellinek, Der fehlerhafte Staatsakt und
seine Wirkungen, Eine verwaltungs- und
prozeßrechtliche Studie, Tübingen 1908

Walter Jellinek, Gesetz, Gesetzesanwendung
und Zweckmäßigkeitserwägung, Tübingen
1913

Walter Jellinek, Verwaltungsrecht, 3. Aufl.
1931, Neudruck Offenburg 1948

Martin Jonas, Die Zivilprozeßordnung,
16. Aufl. des von Ludwig Gaupp begründe-
ten Kommentars völlig neu bearbeitet unter
Mitwirkung von Rudolf Pohle, Tübingen
1938

F.L. Keller, Über Litis Contestation und
Urtheil nach klassischem Römischen Recht,
Zürich 1827

Friedrich Ludwig von Keller, Der Römische
Civilprocess und die Actionen, 6. Ausgabe
von Adolf Wach, Leipzig 1883

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Kern, Rechtspflege	Eduard Kern, Rechtspflege, in Handbuch des Deutschen Staatsrechts, herausgegeben von Gerhard Anschütz und Richard Thoma 2. Bd. Tübingen 1932, S. 475 ff.
Kern, Strafverfahrensrecht	Eduard Kern, Strafverfahrensrecht. Ein Studienbuch, 4. Aufl., München und Berlin 1956
Kisch	Wilhelm Kisch, Beiträge zur Urteilslehre, in Festschrift zu August Sigmund Schultzes 70. Geburtstag, Leipzig 1903, S. 203 ff.
Klein, Finanzen und Steuern 58	Friedrich Klein, Die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Finanz- und Steuerfragen, in der Schriftreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn a. Rhein, Heft 58/1959
Klein, FinArch 14	Friedrich Klein, Steuerwesen und Rechtsordnung, in FinArch Bd. 14 (1953/54), S. 1 ff.
Klein, Sachliche Zuständigkeit	Friedrich Klein, Untersuchungen zur sachlichen Zuständigkeit der Zivilgerichte im öffentlich - rechtlichen Bereich, in Verwaltung und Wirtschaft, Heft 11, Stuttgart und Köln 1954
Klein, VerwArch 45	Friedrich Klein, Zum Problem der materiellen Rechtskraft von Steuerverwaltungsakten, insbesondere von Steuerbescheiden in VerwArch Bd. 45 (1940) S. 49 ff.
Klein, Verwaltungs- Steuerstraßverfahren	Friedrich Klein, Rechtsgutachten über die Zulässigkeit des Verwaltungs-Steuerstraßverfahrens, insbesondere seine Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz, in 2 Gutachten über die Straßbefugnis der Finanzverwaltung, herausgegeben vom Bundesminister der Finanzen, Bonn 1959

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Klein, Wehrbeitrag	Friedrich Klein, Die Rechtswidrigkeit des Gesetzes zur Ergänzung des Grundgesetzes vom 26. März 1954, Rechtsgutachten, in Der Kampf um den Wehrbeitrag, Bd. 2 (Ergänzungsband) München 1958
Kloß, StuW 1925	R. Kloß, Rechtskraft in Steuersachen, in StuW 1925, Sp. 13 ff. und Sp. 217 ff.
Knöchlein	Gerhard Knöchlein, Die Rechtskraft des Steuerbescheides, Diss. Erlangen 1952
Koellreutter	Otto Koellreutter, Deutsches Verwaltungsrecht, Ein Grundriß, 2. Aufl., Berlin 1938
Kohler	Josef Kohler, Zivilprozeß- und Konkursrecht, in Enzyklopädie der Rechtswissenschaft, begründet von Franz v. Holtzendorff, herausgegeben von Josef Kohler, 6. Aufl., Leipzig und Berlin 1904, S. 47 ff.
Kormann, AöR 30	Karl Kormann, Besprechung von Friedrich Stein: Grenzen und Beziehungen zwischen Justiz und Verwaltung, in AöR Bd. 30 (1913), S. 253 ff.
Kormann, System	Karl Kormann, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte (Verwaltungs- und prozeßrechtliche Untersuchungen zum allgemeinen Teil des öffentlichen Rechts), Berlin 1910
v. Kries	August v. Kries, Lehrbuch des Deutschen Strafprozeßrechts, Freiburg i.B. 1892
Kroschel, GerS 69	Kroschel, Die sogenannte absolute Nichtigkeit der Strafurteile, in GerS Bd. 69 (1906), S. 137 ff.
Krug, ZStW 25	Paul Krug, Zur Frage der absoluten Nichtigkeit strafrichterlicher Entscheidungen, in ZStW Bd. 25 (1905) S. 408 ff.

Zitierweise

Herbert Kühn

Rolf Kühn

Kuttner

Laband

Lechner

Leipziger Kommentar

Lent, Gesetzeskonkurrenz

Lent, Zivilprozeßrecht

Levis, ZStrW 19

Loening, VerwArch 7

XIV

Verfasser, Titel und weitere Angaben

Herbert Kühn, Die Rechtskraft in Steuer-
sachen, in Öffentliches Recht, Steuerpolitik
und Finanzwissenschaft, Berlin - Grunewald
1931

Rolf Kühn, Reichsabgabenordnung, 5. Aufl.
Stuttgart 1958

Georg Kuttner, Urteilswirkungen außerhalb
des Zivilprozesses, München 1914

Paul Laband, Das Staatsrecht des Deutschen
Reiches, 5. Aufl., Bd. 2. Tübingen 1911,
Bd. 3. Tübingen 1913

Hans Lechner, Bundesverfassungsgerichts-
gesetz, Kurzkommentar, München und
Berlin 1954

E. Löwe, A. Hellweg, W. Rosenberg: Die
Strafprozeßordnung für das Deutsche Reich
vom 22.3.1924 nebst dem Gerichtsverfas-
sungsgesetz und den Gesetzen vom 24.11.
und 6.12.1933, Kommentar, 19. Aufl. von
Hans Gündel, Fritz Hartung, Heinrich
Lingemann, Emil Niethammer, Berlin und
Leipzig 1934

Friedrich Lent, Die Gesetzeskonkurrenz im
bürgerlichen Recht und Zivilprozeß,
Leipzig 1916

Friedrich Lent, Zivilprozeßrecht, Ein
Studienbuch, 6. Aufl., München und
Berlin 1955

O. Levis, Zur Theorie des Strafverfügungs-
verfahrens, in ZStrW Bd. 19 (1899),
S. 319 ff.

Edgar Loening, Die Rechtskraft verwaltungs-
gerichtlicher Urtheile, in VerwArch Bd. 7
(1899) S. 1 ff.

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Loppuch, NJW 1953	Loppuch, Der verwaltungsbehördliche Beschwerdebescheid und seine Abgrenzung vom Rechtssprechungsakt, in NJW 1953, S. 1126 ff.
Mattern, StuW 1950 I	G. Mattern, Steuerstraßergerichtsbarkeit, Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Verhältnis von Verwaltung und Rechtspflege, in StuW 1950 I, Sp. 351 ff.
Mattern, Vollstreckbarer Titel	Gerhard Mattern, Vollstreckbarer Titel und steuerliches Zwangsverfahren, Berlin 1941
O. Mayer, AÖR 21	Otto Mayer, Zur Lehre von der materiellen Rechtskraft in Verwaltungssachen, in AÖR Bd. 21 (1907) S. 1 ff.
O. Mayer, Verwaltungsrecht	Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Bd., 1. Aufl., Leipzig 1895, 3. Aufl. München und Leipzig 1924
Mendelssohn-Bartholdy	Albrecht Mendelssohn-Bartholdy, Grenzen der Rechtskraft, Leipzig 1900
Menger	Christian-Friedrich Menger, System des verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutzes (Eine verwaltungsrechtliche und prozeßvergleichende Studie) Tübingen 1954
Merk1, Rechtskraft	Adolf Merk1, Die Lehre von der Rechtskraft, entwickelt aus dem Rechtsbegriff, Leipzig und Wien 1923
Merk1, Verwaltungsrecht	Adolf Merk1, Allgemeines Verwaltungsrecht, Wien und Berlin 1927
Moser, NJW 1956	Karl Moser, Die Bedeutung des Begriffs "Verwaltungsakt" im Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Finanzgerichtsbarkeit, in NJW 1956, S. 533 ff.
Neumann-Duesberg, JZ 1952	Horst Neumann-Duesberg, Gerichtliche Ermessensentscheidungen nach § 315 ff. BGB, in JZ 1952, S. 705 ff.

Zitierweise

Neuner, ZZP 54

Nieberl

Niederreuther, GerS 113

Niemann, Steuerverwaltungs-
akt

Niemann, VerwArch 40

Niepoth, FR 1957

Niese, DRZ 1949

Niese, Prozeßhandlungen

Nikisch

Oetker, Rechtsgang 1

Verfasser, Titel und weitere Angaben

Robert Neuner, Die dogmatische Bedeutung der materiellrechtlichen und der prozessualen Rechtskrafttheorie, in ZZP Bd. 54 (1929) S. 217 ff.

Albert Nieberl, Die Reichsabgabenordnung, 3. Aufl., Berlin und Leipzig 1932

Niederreuther, Rechtskraft und materielle Gerechtigkeit im Lichte der Strafverfahrens-erneuerung, in GerS Bd. 113 (1939) S. 305 ff.

Engelhard Niemann, Der Steuerverwaltungs-akt, Ein Beitrag zum allgemeinen Steuerrecht, Berlin W 8, 1930

Niemann, Grenzen der Rechtskraft im Steuerrecht, in VerwArch Bd. 40 (1935), S. 135 ff.

Niepoth, Rechtskraft bei nichtigen Veranlagungen gemäß § 26 EinkStG, in FR 1957, S. 188

Werner Niese, Prozeßvoraussetzungen und -hindernisse und ihre Feststellung im Strafprozeß, in DRZ 1949, S. 505 ff.

Werner Niese, Doppelfunktionelle Prozeßhandlungen, Ein Beitrag zur allgemeinen Prozeßrechtslehre, Göttingen 1950

Arthur Nikisch, Zivilprozeßrecht, Ein Lehrbuch, Tübingen 1950

Friedrich Oetker, Strafentscheidungen unter Verletzung des ne bis in idem und ihre Bekämpfung durch außerordentliche Nichtigkeitsbeschwerde, in Rechtsgang Bd. 1 (1913), S. 12 ff.

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Oswald, FR 1959	Oswald, Rechtssicherheit und Gesetzmäßigkeit bzw. Gleichmäßigkeit der Besteuerung, in FR 1959, S. 518/9
Pagenstecher	Max Pagenstecher, Zur Lehre von der materiellen Rechtskraft, Berlin 1905
Paulick	Heinz Paulick, Grundgesetz und Besteuerung in Steuerberater-Jahrbuch 1957/58 (Köln), S. 85 ff.
Peters, Hans	Hans Peters, Lehrbuch der Verwaltung, Berlin - Göttingen - Heidelberg 1949
Peters, Karl	Karl Peters, Strafprozeß, Ein Lehrbuch, Karlsruhe 1952
Radbruch	Gustav Radbruch, Rechtspfphilosophie, 4. Aufl., herausgegeben von Erik Wolf, Stuttgart 1950
Riewald-Becker	Alfred Riewald, Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, (zugleich 8. Aufl. des Kommentar zur Reichsabgabenordnung von Enno Becker) Teil I Berlin 1941, Teil II Berlin - Köln - Detmold 1951
Rosenberg	Leo Rosenberg, Lehrbuch des Deutschen Zivilprozeßrechts, 5. Aufl., München und Berlin 1951
Rosenfeld	Ernst Heinrich Rosenfeld, Der Reichsstrafprozeß, Ein Lehrbuch, 3. Aufl., Berlin 1909
Rotberg	Hans Eberhard Rotberg, Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, Berlin und Frankfurt a. M. 1952
Sauer, Allgem. Prozeßrechtslehre	Wilhelm Sauer, Allgemeine Prozeßrechtslehre, Berlin-Detmold-Köln-München 1951
Sauer, Grundlagen	Wilhelm Sauer, Grundlagen des Prozeßrechts, Stuttgart 1919
Sauer, Materielle Rechtskraft	Wilhelm Sauer, Zum Streit um die materielle Rechtskraft, in Festgabe für Richard Schmidt, Leipzig 1932, S. 308 ff.

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Schanze, ZStW	Schanze, Die Rechtskraft des Strafurteils, in ZStW Bd. 4 (1884), S. 437 ff.
Eb. Schmidt	Eberhard Schmidt, Lehrkommentar zur Strafprozeßordnung und zum Gerichtsverfassungsgesetz, Bd. I, Göttingen 1952
R. Schmidt	Richard Schmidt, Lehrbuch des Deutschen Zivilprozeßrechts, 2. Aufl., Leipzig 1906
Schönke-Schröder-Niese	Adolf Schönke, Lehrbuch des Zivilprozeßrechts, 8. Aufl., neubearbeitet von Horst Schröder und Werner Niese, Karlsruhe 1956
Scholz	Franz Scholz, Die Rechtssicherheit, Berlin 1955
Schwartz	Johann Christoph Schwartz, "Absolute Rechtskraft" und heutiges Deutsches Recht, in Festgabe für Heinrich Dernburg, Berlin 1900
Seuffert - Walsmann	Lothar Seuffert, Kommentar zur Civilprozeßordnung, 12. Aufl., bearbeitet von Hans Walsmann, München 1932
Sohm-Wenger	Institutionen, Geschichte und System des römischen Privatrechts von Rudolph Sohm, 17. Aufl. bearb. von Ludwig Mitteis, hrsg. von Leopold Wenger, München und Leipzig 1926
Stoecker, MDR 1952	Dieter Stoecker, Das Gesetz über Ordnungswidrigkeiten in MDR 1952, S. 385 ff.
Stein - Jonas	Ludwig Gaupp - Friedrich Stein, Kommentar zur Zivilprozeßordnung, 15. Aufl. von Martin Jonas, Tübingen 1934
Terstegen	W.O.W. Terstegen, Steuer-Strafrecht, einschließlich Verfahrensrecht, Köln 1956

<u>Zitierweise</u>	<u>Verfasser, Titel und weitere Angaben</u>
Thoma	Richard Thoma, Die Funktionen der Staatsgewalt, in Handbuch des Deutschen Staatsrechts, herausgegeben von Gerhard Anschütz und Richard Thoma, II. Bd., Tübingen 1932, S. 108 ff.
Tipke, StuW 1957 I	Klaus Tipke, der fehlerhafte Steuerverwaltungsakt, in StuW 1957 I, Sp. 1 ff.
Trapp, StuW 1932 I	Trapp, Zwei Reichsfinanzhofs-Entscheidungen, in StuW 1932 I, Sp. 55 ff.
Ullmann	Emanuel Ullmann, Lehrbuch des Deutschen Strafprocessrechts, München 1893
Vogel	Klaus Vogel, Die Berichtigungsveranlagung, Systematischer Kommentar zu § 222 AO, Köln 1959, in Kölner Schriftenreihe: Der Rechts- und Steuerdienst
Voß, GoltdArch 54	Voß, Streitfragen aus der deutschen RStPO unter Berücksichtigung der Reformkommissionsbeschlüsse in GoltdArch 54. Jahrgang, (1907), S. 243 ff.
Wackernagel	Jacob Wackernagel, Über das Vertrauensprinzip im Steuerrecht, in Festgabe zum 70. Geburtstag von August Simonius, Basel 1955, S. 411 ff.
Wieczorek	Bernhard Wieczorek, Zivilprozeßordnung und Nebengesetze, Bd. II Teil 1, Berlin 1957
Wolff	Hans J. Wolff, Verwaltungsrecht I, Ein Studienbuch, 3. Aufl., München und Berlin 1959
Wragge	Werner Wragge, Die Rechtskraft des Steuerbescheides, Diss. Heidelberg 1937
Würdinger	Rudolf Würdinger, Die Berichtigung von Steuerbescheiden und diesen gleichgestellten Bescheiden, Diss. München 1954
Zorn	Philipp Zorn, Kritische Studien zur Verwaltungsgerichtsbarkeit, in VerwArch Bd. 2
XIX	Bd. 2 (1894), S. 74 ff.

I. Einleitung:

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 12. 12. 1957.

Am 17. Januar 1957 erklärte das Bundesverfassungsgericht den § 26 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 17. Januar 1952 (EStG 1951) für nichtig, da die darin angeordnete Zusammenveranlagung der Ehegatten mit Art. 6 Abs. 1 des Bonner Grundgesetzes (und mit Art. 3 GG) nicht vereinbar war.¹⁾ Durch diese Entscheidung wurde eine Bestimmung hinfällig, die als eine der tragenden Säulen des Einkommensteuerrechts bezeichnet werden konnte und auf der zahllose Veranlagungen beruhten. Diese Veranlagungen waren, da sie auf einem grundgesetzwidrigen Gesetz beruhten, ebenfalls grundgesetzwidrig, und es ergab sich daher die Frage, ob diese Veranlagungen auch weiterhin Bestand haben sollten oder nicht.

In § 79 Abs. II des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes vom 12.3.1951²⁾ hatte der Gesetzgeber für derartige Fälle Vorsorge getroffen und bestimmt, daß die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen sowohl der Gerichte als auch der Verwaltungsbehörden³⁾, die auf einer für nichtig erklärten Norm beruhen, durch Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts unberührt bleiben. Nur für Strafurteile ist in Abs. I des § 79 die Wiederaufnahme zugelassen, und in Abs. II Satz 2 ist eine Vollstreckung der grundgesetzwidrigen Entscheidungen für unzulässig erklärt. Ansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung, die bei der Aufhebung des § 26 EStG 1951 vielleicht von den Steuerpflichtigen in Betracht gezogen werden konnten, sind in § 79 BVerfGG ausdrücklich ausgeschlossen worden.

Die Aufhebung des § 26 EStG 1951 kam praktisch einer Aufhebung aller die Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer anordnenden Bestimmungen gleich, die seit Erlaß des Grundgesetzes bis 1957 getroffen worden waren. Um die hieraus entstandenen Schwierigkeiten zu lösen, wurde am 26. 7. 1957 ein Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften erlassen⁴⁾, das in Art. 1 Ziff. 4 den § 26 EStG neu faßte und das Schicksal der "rechtskräftigen" Steuerbescheide regelte. Entsprechend § 79 Abs. II BVerfGG, den man wegen der Besonderheiten der Steuerveranlagung nicht für ausreichend hielt, sahen auch diese Bestimmungen vor, daß die grundgesetzwidrigen Veranlagungen Bestand haben sollten, wobei nur für Ausnahmefälle Sonderregelungen getroffen wurden.

1) Beschl. 1 BvL 4/54 in BVerfGE 6, S. 55 ff.

2) BGBl 1951 I, S. 243 ff.

3) Lechner, § 79 Anm. 1) zu Abs. II.

4) BGBl 1957 I, S. 848, inhaltsgleich § 26 Abs. II ff. EStG 1957 v. 13. 11. 1957, BGBl 1957 I, S. 1793.

Gegen § 26 Abs. V EStG 1957 wandte sich ein Ehepaar, indem es mit der Verfassungsbeschwerde Steuerbescheide anfocht, die auf dem aufgehobenen § 26 EStG 1951 beruhten und durch Rechtsmittel nicht mehr anfechtbar waren. Es vermochte nicht einzusehen, daß diese Bescheide nicht ebenso wie das Gesetz, auf dem sie beruhten, wegen Verstoßes gegen das Grundgesetz nichtig waren und daß ein einfaches Bundesgesetz die Wirkung eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts aufheben konnte.

Am 12. 12. 1957 entschied darauf das Bundesverfassungsgericht ⁵⁾, daß § 26 Abs. V EStG vom 13. 11. 1957 ⁶⁾ mit dem Grundgesetz vereinbar sei. Das Bundesverfassungsgericht erklärte hierbei ⁷⁾ im Anschluß an seine Entscheidung vom 1. 7. 1953 ⁸⁾, bei der Prüfung der Frage, was mit den auf Grund einer für nichtig erklärten Norm erlassenen Entscheidungen geschehen müsse, gegen die Rechtsmittel nicht mehr eingelegt werden könnten, stünden zwei Prinzipien im Widerstreit; die Forderung nach Rechtssicherheit, wozu auch die Rechtsbeständigkeit rechtskräftiger Entscheidungen gehöre, und die Forderung nach Gerechtigkeit im Einzelfall. Beide Prinzipien hätten Verfassungsrang und seien gleichermaßen Bestandteile des Rechtsstaatsprinzips; daher könne der Gesetzgeber wählen, welchem er in einem bestimmten Rechtsgebiet den Vorzug geben wolle ⁹⁾. Der Gesetzgeber könne sich bei dieser Entscheidung auch über Grundrechte hinwegsetzen.

5) Beschl. 1 BvR 678/57, in BVerfGE 7, 194 ff.

6) § 26 Abs. V: Die Berichtigung vor dem 21. Februar 1957 rechtskräftig gewordener Steuerbescheide kann nicht mit der Begründung verlangt werden, daß § 26 des Einkommensteuergesetzes in den vor dem 21. Februar 1957 angewendeten Fassungen nichtig sei.

7) a. a. O., S. 196.

8) Urt. 1 BvL 23/51, in BVerfGE 2, S. 380 ff. = NJW 1953, S. 1137 ff.

9) ebenso; Fließfach, StuW 1959, Sp. 466; Oswald, FR 1959, S. 518; Paulick, S. 117; Scholz, S. 55; Würdinger, S. 22; BFHE v. 4. 9. 1959, III 286/57 U, in BB 1959, S. 1124; FG Hannover in EFG 1959, S. 369/70 Nr. 427; dagegen gibt der BFH in der E. v. 5. 12. 58 VI 296/57 S in BFH 68, S. 223 ff. (226/7) = BStBl 1959 III, S. 86/7 dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, also der Gerechtigkeit im Einzelfall, für das Steuerrecht den Vorrang vor der Rechtssicherheit; der BGH in BGHZ 11, Anh. S. 34 ff. (55/6) versteht unter Rechtssicherheit die allgemeine gleiche Rechtsanwendung, also die Gerechtigkeit im Einzelfall.

Diese Begründung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in anzuerkennen.¹⁰⁾ Sie hat nur einen Mangel: Die Rechtskraft der Steuerbescheide ist eine nicht bewiesene Voraussetzung der Beweisführung. Während noch in § 79 BVerfGG nicht von rechtskräftigen, sondern von unanfechtbaren Entscheidungen gesprochen und dadurch eine Entscheidung für oder gegen die Rechtskraft der Verwaltungsakte vermieden wird, ist in der Neufassung des § 26 EStG der Ausdruck "rechtskräftig" für Verwaltungsakte gebraucht, den die Richter der Entscheidung vom 12.12.1957 übernommen haben. Die Übernahme geschah jedoch mit gutem Grund; denn die Unanfechtbarkeit als ein rein äußerlicher Tatbestand ist nicht in gleicher Weise wie die Rechtskraft geeignet, als ein Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips angesehen zu werden. Dies wird sich im Verlauf der Untersuchung zeigen, deren Aufgabe ist, den Nachweis zu führen, daß das Bundesverfassungsgericht von der Rechtskraft der Steuerbescheide ausgehen durfte.¹¹⁾ Um das zu beweisen, ist eine Auseinandersetzung mit einer umfangreichen Literatur erforderlich, da die Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte ebenso wie die Frage der Rechtskraft im allgemeinen Verwaltungsrecht heftig umstritten ist.

10) Klein, Finanzen und Steuern 58, S.34.

11) Es ist nicht Ziel dieser Untersuchung, die Möglichkeiten, Steuerverwaltungsakte abzuändern, darzustellen, wie dies z.B. in der Untersuchung von Braxmeier geschieht.

II. Begriffsbestimmungen

Der Nachweis der Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte setzt eine Klarstellung der in dieser Untersuchung verwendeten Begriffe "Steuerverwaltungsakt" und "Rechtskraft" voraus.

A. Der Begriff "Steuerverwaltungsakt"

Der Begriff "Steuerverwaltungsakt" ist in keinem Steuergesetz bestimmt, im Gegenteil, er ist der Reichsabgabenordnung und den übrigen Steuergesetzen fremd.¹²⁾ Dagegen wird dieser Begriff in der Steuerrechtsliteratur verwandt und kann seit dem "Der Steuerverwaltungsakt" betitelten Werk Niemanns als ein feststehender Begriff verwandt werden. Niemann¹³⁾ definiert den Steuerverwaltungsakt als einen der Steuerverwaltung angehörigen obrigkeitlichen Ausspruch, der dem Untertan im Einzelfall bestimmt, was für ihn Rechtens sein soll, indem er Rechte begründet, bestätigt, ändert oder aufhebt. Diese Begriffsbestimmung fußt auf dem von O. Mayer geprägten Begriff des Verwaltungsaktes als eines der Verwaltung zugehörigen, obrigkeitlichen Ausspruchs, der dem Untertan im Einzelfall bestimmt, was für ihn Rechtens sein soll.¹⁴⁾ Sie bezweckt, eine spezielle Art des Verwaltungshandelns unter der Bezeichnung "Verwaltungsakt" von anderen Verwaltungshandlungen und Staatsakten abzugrenzen. Sie ist in folgedessen auch nicht mit einer Bestimmung der Begriffe "Verwaltung" oder "Verwaltungshandlung" gleichzusetzen, da diese ein weit größeres Gebiet umfassen.¹⁵⁾ Die Hauptaufgabe dieser Definition ist es, den Verwaltungsakt von Gesetzgebungsakten und Gerichtsurteilen zu unterscheiden. Dies geschieht gegenüber den Gesetzgebungsakten durch den Ausdruck "Einzelfall", gegenüber den Gerichtsurteilen durch den Ausdruck "der Verwaltung angehörig".¹⁶⁾ Zugleich werden aber durch diese Definition zahlreiche Verwaltungshandlungen ausgeschlossen, insbesondere alle die, die privatrechtlicher Natur sind, reine Tathandlungen und solche Handlungen der Verwaltung, die nicht in den rechtlich geschützten Bereich des Untertans

12) Knöchlein, S. 1.

13) Steuerverwaltungsakt, S. 12.

14) Verwaltungsrecht, (3. Aufl.) I § 9, S. 93.

15) Wolff, § 45, S. 227.

16) Die schwierige materielle Abgrenzung zwischen Rechtsprechung und Verwaltung ist hier nicht zu untersuchen; die formelle Unterscheidung, Verwaltungsbehörde - Gericht, genügt.

eingreifen, nicht an einen bestimmten Untertan gerichtet sind ¹⁷⁾. Allerdings muß man die Gefahr dieser Definition erkennen, die darin besteht, den Verwaltungsakt dem richterlichen Urteil sehr ähnlich erscheinen zu lassen. ¹⁸⁾ Die Definition Jellineks ¹⁹⁾: "Verwaltungsakt ist jede einer bestimmten Person gegenüber vorgenommene obrigkeitliche Willensäußerung der Verwaltung", sucht dieser Gefahr zu begegnen, indem sie das Willensmoment stärker in den Vordergrund stellt. Dieses Merkmal ist jedoch in der Begriffsbestimmung O. Mayers enthalten, und die Definition Jellineks stellt keinen Widerspruch zu der O. Mayers dar, denn der Ausdruck "bestimmt, was für ihn Rechtens sein soll" umschließt auch das Willensmoment, und auch Jellinek will ja nur den Rechtsfolgewillen treffen. Der von O. Mayer geprägte Begriff des Verwaltungsakts umfaßt sowohl konstitutive als auch deklaratorische Verwaltungsakte, das heißt solche, die lediglich bereits bestehende Rechtsfolgen feststellen beziehungsweise bestätigen. Die Mayer'sche Definition hat in abgewandelter Form ihren Weg in die Gesetze gefunden. So ist beispielsweise in § 25 Abs. I VGVO der "Verwaltungsakt im Sinne dieser Verordnung" als "jede Verfügung, Anordnung, Entscheidung oder sonstige Maßnahme, die von einer Verwaltungsbehörde zur Regelung eines Einzelfalles auf dem Gebiete des öffentlichen Rechts getroffen wird", bestimmt.

Als Steuerverwaltungsakte sind nach der Mayer'schen und Niemann'schen Definition ebenso wie nach § 25 Abs. I VGVO insbesondere anzusprechen, die in § 91 AO genannten Verfügungen, Entscheidungen, Beschlüsse und Anordnungen, jedoch nur diejenigen der Steuerverwaltungsbehörden, nicht die der Steuergerichte. ²⁰⁾

Steuerverwaltungsakte sind demnach alle der Steuerverwaltung (im formellen Sinn) zugehörigen obrigkeitlichen Aussprüche, die dem der Gewalt der Steuerverwaltung Unterworfenen ²¹⁾ im Einzelfall bestimmen, was für ihn Rechtens sein soll, indem sie Rechte begründen, bestätigen, ändern oder aufheben.

17) Es handelt sich daher um den Begriff des Verwaltungsakts im engeren Sinne; Menger, S. 100.

18) Wolff, § 46, S. 232; Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 361.

19) Jellinek, Verwaltungsrecht, § 11 I, S. 246/7.

20) Auch die Entscheidungen der Steuergerichte sind in § 91 AO gemeint; Rolf Kühn, § 91 Anm. 1.

21) Das brauchen nicht nur die Steuerpflichtigen zu sein, es können auch die Steuergläubiger (z.B. Gemeinden) sein.

B. Der Begriff "Rechtskraft"

Den Begriff "Rechtskraft" zu bestimmen, macht der Wissenschaft große Schwierigkeiten. Eine gesetzliche Begriffsbestimmung, die den Begriff der Rechtskraft in seiner Gesamtheit erfaßt, gibt es nicht.²²⁾ Goldschmidt²³⁾ hat eine philologische Begriffsbestimmung versucht. Danach ist Rechtskraft weder die Kraft des objektiven noch die des subjektiven Rechts. "Recht" in dem Wort "Rechtskraft" soll dieselbe Bedeutung wie in "Rechtsweg", "Rechtshängigkeit", "standrechtliches Verfahren", "rechtliches Gehör" usw. haben und mit "Gericht" gleichzusetzen sein. Demnach wäre Rechtskraft gleich Gerichtskraft. Mit dieser philologischen Interpretation ist aber nur sehr wenig erreicht. Denn es kann sich sowohl um eine Kraft handeln, die einem vom Gericht erlassenen Akt innewohnt, als auch um die Kraft, die das Gericht einem Akt verleiht, und auch um die, die etwas "vor Gericht" hat. Es ist daher über die philologische hinaus eine juristische Begriffsbestimmung erforderlich.

Dieser Begriffsbestimmung muß eine Vorbemerkung vorangestellt werden. Es steht jedem Juristen frei, die von ihm verwandten Begriffe selbst zu bestimmen. Von dieser Freiheit ist, gerade bei Untersuchungen über die Rechtskraft, von Steuerrechtlern und Verwaltungsrechtlern ausgiebig Gebrauch gemacht worden.²⁴⁾ Dabei sollte man sich jedoch vor Augen halten, daß sowohl die Steuerrechts- als auch die Verwaltungsrechtswissenschaft verglichen mit der Zivil- und der Strafprozeßrechtswissenschaft als junge Disziplinen angesehen werden müssen. Der Begriff der Rechtskraft ist aber von den beiden älteren Disziplinen bereits seit langem gebraucht worden. Man kann bei Übernahme des Begriffs "Rechtskraft" lediglich das Wort übernehmen und ihm einen anderen Sinngehalt beilegen. Dies erscheint jedoch als äußerst unzweckmäßig²⁵⁾, denn jeder, der aus Zivil- und Strafprozeß das Wort "Rechtskraft" kennt, wird hiermit eine bestimmte Vorstellung ver-

22) Auch § 19 Abs. I EGZPO enthält keine ausreichende Begriffsbestimmung.

23) S. 211/2.

24) z. B. Kloß, StuW 1925, Sp. 233; Herbert Kühn, 2 I 1, S. 14; 2 I 2, S. 16.

25) Klein, VerwArch 45, S. 52; Niemann, Steuerverwaltungsakt V 4 d) cc), S. 141; Reche, S. 22; Neuner, ZZP 54, S. 244, schreibt zwar, daß die Rechtskraft nicht überall die gleiche sein müsse. Das soll aber wohl nicht einem begrifflichen Unterschied das Wort reden, sondern lediglich besagen, daß die Einzelausgestaltung der Rechtskraft in den verschiedenen Rechtsgebieten, insbesondere die der Rechtskraftdurchbrechungen, unterschiedlich bestimmt sein kann.

binden, und es muß zu Verwirrungen führen, wenn man darunter in einem anderen Rechtsgebiet etwas anderes verstehen will. In dieser Untersuchung soll daher der in Zivil- und Strafprozeß ausgeprägte Begriff "Rechtskraft" mit gleicher Bedeutung wie in Zivil- und Strafprozeß verwandt werden.

Leider ist jedoch der "Rechtskraftbegriff" auch im Zivil- und Strafprozeßrecht durchaus nicht unumstritten. Vielmehr hat es, insbesondere in der Zivilprozeßrechtsliteratur des 19. und des 20. Jahrhunderts, einen langdauernden wissenschaftlichen Streit darum gegeben, obwohl man das Institut der Rechtskraft, die "*exceptio rei iudicatae*" schon im römischen Recht findet. ²⁶⁾ Einigkeit herrscht über den Ausgangspunkt der Begriffsbestimmung, der eine heute noch gültige Formulierung in den §§ 65 und 66 der Einleitung der "Allgemeinen Gerichtsordnung für die Preußischen Staaten" von 1793 gefunden hat: "§ 65 Die Ruhe und Ordnung in der bürgerlichen Gesellschaft gestattet es nicht, daß die Prozesse verewigt, und die von dem Richter, nach gesetzmäßiger Untersuchung, anerkannten und festgestellten Rechte der Parteien unter irgendeinem Vorwande weiter angefochten werden. § 66 Ein unter den gesetzmäßigen Erfordernissen gefälltes rechtskräftiges Urteil sichert also den, der es erstritten hat, für immer wider alle fernere Anfechtungen seines Gegners, und diejenigen, die an dessen Stelle treten." Damit sind die beiden wichtigsten Gesichtspunkte, auf denen das Rechtskraftinstitut beruht und aus denen sein Wesen bestimmt werden muß, festgestellt worden: Die Rechtssicherheit muß leiden, wenn die Prozesse nicht zu einem gültigen Abschluß gebracht werden können und wenn die Prozesse in irgendeiner Form nach diesem Abschluß erneuert werden können, und die Interessen der siegreichen Partei verlangen Schutz vor weiteren Angriffen der unterlegenen Partei. Der römische Jurist Paulus hat schon auf die Gefahren hingewiesen, die durch eine Erneuerung der Prozesse hervorgerufen werden, wenn das Urteil den, der es erstritten hat, nicht gegen weitere Angriffe des Prozeßgegners sichert: "*Singulis controversiis singulas actiones, unumque iudicati finem sufficere, probabili ratione placuit, ne aliter modus litium multiplicatus summam atque inexplicabilem faciat difficultatem, maxime si diversa pronuntiarentur; parere ergo exceptionem rei iudicatae, frequens est.*" ²⁷⁾ Von untergeordneter Bedeutung sind daneben die Gesichtspunkte der Prozeßökonomie und der staatlichen Autorität. Der Staat wünscht keine überflüssigen Prozesse und "geizt mit seiner Aktion, weil sie Akt höchster Autorität ist". ²⁸⁾ Die staatliche Autorität würde leiden, wenn dieselbe

26) vgl. dig. XLIV tit. 2: de exceptione rei iudicatae.

27) 1. 6 dig. XLIV tit. 2.

28) Binding, Abhandlungen, S. 337.

Sache immer erneut den Gerichten vorgelegt werden könnte und womöglich abweichend entschieden würde.

Man müßte die Rechtskraft daher so definieren, daß in der Begriffsbestimmung die Kraft, die Sache endgültig zu erledigen und jede weitere Verwirrung der Rechtslage zu verhindern, zum Ausdruck käme. Es erscheint daher begründet, die Rechtskraft als die Unbestreitbarkeit der im Urteil festgestellten Rechtslage zu bestimmen.²⁹⁾ Diese Begriffsbestimmung kann jedoch leicht zu Mißverständnissen führen, denn man könnte fälschlich darunter verstehen, daß die Parteien die Richtigkeit des Urteils nicht mehr bestreiten könnten. Das können sie aber noch, nur nicht mit dem Erfolg, eine Änderung des Urteils oder ein abweichendes Urteil herbeizuführen.³⁰⁾ Sodann muß, obwohl man das vielleicht auch als einen besonderen Vorzug dieser Definition ansehen könnte, heute doch als fehlerhaft bezeichnet werden, keinen Unterschied zwischen innerprozessualer und außerprozessualer Rechtskraft zu machen. Weil es ein mehrinstanzliches Verfahren gibt, wird in der neueren Prozeßrechtsliteratur stets zwischen innerprozessualer, formeller Rechtskraft und außerprozessualer, materieller Rechtskraft unterschieden.³¹⁾ ³²⁾ Dabei handelt es sich um selbständige Begriffe, die gelegentlich so stark voneinander getrennt gesehen werden, daß man die gemeinschaftliche Bezeichnung "Rechtskraft" für geradezu irreführend hält.^{32a)} Das dürfte zwar zu weit gehen, denn man sollte sich stets daran erinnern, daß die Unterscheidung

29) Niemann, Steuerverwaltungsakt, S. 139; Schanze, ZStW 4, S. 482; auch bei Förster Kann, § 322 Anm. 1 findet sich dieser Begriff, soll aber nur die materielle Rechtskraft bezeichnen.

30) Bötticher, Rechtskraft, S. 150/1.

31) Zuletzt findet sich bei Ullmann (1893): § 147, S. 627/8 noch eine einheitliche Sicht von formeller und materieller Rechtskraft. Merk!; Rechtskraft, S. 270 ff. unterscheidet ebenfalls bei seiner Definition formelle und materielle Rechtskraft, wenn er auch auf die Unterscheidung nur geringen Wert legt. Sein Versuch der Zusammenfassung unter dem Gesichtspunkt des Geltungsschutzes kann nicht als geglückt angesehen werden, da er das Wesen der Rechtskraft in der Unabänderlichkeit zu finden glaubt. s. dazu Bötticher, Rechtskraft, S. 37 ff.

32) Baumbach-Lauterbach, Einf. 1) zu §§ 322-327, setzt äußere und formelle und innere und materielle Rechtskraft gleich; die Begriffe "äußere" und "innere" Rechtskraft erscheinen wenig glücklich.

32a) Reche, S. 9;

Coester, II A a, S. 35/6.

zwischen formeller und materieller Rechtskraft erst durch die Einführung des Instanzenzuges, der Rechtsmittel, notwendig geworden ist. Insofern kann man einer einheitlichen Begriffsbestimmung, die beide Begriffe zusammenfaßt, ihre Berechtigung nicht absprechen. Bei einer Übertragung der zivil- und der strafprozessualen Begriffe auf das allgemeine Verwaltungsrecht und das Steuerrecht ist aber davon auszugehen, daß formelle und materielle Rechtskraft unterschieden werden müssen.

1. Die Begriffe "formelle Rechtskraft" und "materielle Rechtskraft" im Zivilprozeßrecht

a) Formelle Rechtskraft

Die formelle oder innerprozessuale Rechtskraft wird in der Regel in der Zivilprozeßrechtslehre als "Unanfechtbarkeit eines Gerichtsaktes³³⁾ durch Rechtsmittel" definiert.³⁴⁾ Diese Begriffsbestimmung ist in § 19 EGZPO formuliert und läßt sich auch aus § 705 ZPO ableiten. Beide Bestimmungen legen fest, welche Voraussetzungen ein Urteil erfüllen muß, um rechtskräftig zu sein, wobei der Gesetzgeber schlechthin von rechtskräftig, nicht nur von formell rechtskräftig spricht. Wenn ein Gerichtsakt nicht oder nicht mehr durch ordentliche Rechtsmittel (Widerspruch, Einspruch, Berufung, Revision), das heißt durch Gesuche um Gewährung von Rechtsschutz gegenüber diesem Gerichtsakt³⁵⁾, angefochten werden kann, ist er formell rechtskräftig; es steht damit fest, daß der Prozeß beendet ist. Innerprozessual ist das Verfahren damit abgeschlossen, und deshalb ist der Ausdruck "innerprozessuale" Rechtskraft angemessen, denn hierdurch wird innerprozessual dem Anliegen genügt, eine Verewigung des Prozesses zu verhindern, da eine Fortsetzung dieses Prozesses nicht mehr möglich ist. Der Ausdruck "formelle" Rechtskraft kann vielleicht damit gerechtfertigt werden, daß dadurch die förmlichen Voraussetzungen der Rechtskraft bezeichnet werden sollen; die Begründung

33) Der Ausdruck "Gerichtsakt" umfaßt nicht nur Urteile, sondern auch die Gerichtshandlungen des Mahnverfahrens (Vollstreckungsbefehl).

34) so u. a. Coester, S. 35 (der schon bei den Zivilprozessualisten einbezogen wird, wenn auch seine Ausführungen für alle Staatsakte Geltung haben sollen); Förster-Kann, § 322 Anm. 1; Jonas-Pohle, § 322 Anm. I; Nikisch, § 103 I 2 und II 1, S. 398. Schönke-Schröder-Niese, § 72 II, S. 334; Seuffert-Walsmann, § 322 Anm. 1; Stein-Jonas, § 322 Anm. I.

35) Rosenberg, § 132 I 1, S. 605.

für die Wahl dieses Ausdrucks ist aber wohl eher darin zu suchen, daß man dem Begriff "materiell" den Begriff "formell" gegenüberstellen wollte.

Die Definition: "Formelle Rechtskraft ist Unanfechtbarkeit eines Gerichtsakts durch Rechtsmittel" oder kürzer: "Formelle Rechtskraft gleich Unanfechtbarkeit" ist im Zivilprozeßrecht ungefährlich. Sie ist jedoch, wie Bötticher nachgewiesen hat, dann gefährlich, wenn der Begriff "formelle Rechtskraft" in andere Rechtsgebiete übertragen wird. ³⁶⁾ Bei der Übertragung ins Verwaltungsrecht und ins Steuerrecht wird nämlich leicht übersehen, daß die innerprozessuale Bestandssicherung der Gerichtsakte nicht nur durch die Unanfechtbarkeit erzielt wird. ³⁷⁾ Daneben bestehen zwei für den Zivilprozessualisten selbstverständliche Prinzipien, die man bei der Übertragung des Begriffs der formellen Rechtskraft auf andere Rechtsgebiete besonders beachten muß. ³⁸⁾ Das ist einmal das in § 318 ZPO ausgesprochene Verbot an den Richter, von der gefällten Entscheidung abzuweichen, das zugleich auch besagt, daß der Richter diese Entscheidung nicht aufheben oder abändern darf. ³⁹⁾ Sodann ist es das dem Prozeßrecht (in der Bundesrepublik) eigene Aktionenprinzip, das gebietet, daß der Richter nur auf Antrag einer Partei handeln darf ⁴⁰⁾, wodurch insbesondere eine Kassation durch eine übergeordnete Instanz ausgeschlossen ist. Diese beiden Prinzipien zusammen ergeben die Unabänderlichkeit im engeren Sinne. Nur durch die Unanfechtbarkeit zusammen mit der Unabänderlichkeit im engeren Sinne ist der Bestand des Gerichtsakts innerprozessual gesichert. Richtigerweise muß daher die formelle, innerprozessuale Rechtskraft als absolute Unabänderlichkeit oder auch Unabänderlichkeit im weiteren Sinne definiert werden. § 19 EGZPO und § 705 ZPO sind demnach so zu verstehen, daß darin nur eine Voraussetzung der formellen Rechtskraft normiert ist. Die formelle Rechtskraft besagt also, daß ein Gerichtsakt nicht mehr in der Form entkräftet

36) Bötticher, Rechtskraft, S. 68/9.

37) Bötticher, Rechtskraft, S. 66 ff.

38) Wackernagel, S. 411.

39) Baumbach-Lauterbach, § 318 Anm. 2. Ausnahmen stellen dar:

a) das Einspruchsverfahren, b) das Wiederaufnahmeverfahren, c) das Nachverfahren nach Vorbehaltsurteil, d) das Verfahren über Prozeßvoraussetzungen, wenn die Sachlage verändert ist. Bötticher, Rechtskraft, S. 73 ff.

40) § 308 ZPO; ne eat iudex ultra petita partium; ne procedat iudex ex officio.

werden kann, daß ein weiterer Gerichtsakt ergeht mit dem Inhalt: "Der bisher geltende Akt wird hierdurch aufgehoben oder abgeändert".⁴¹⁾

Formelle Rechtskraft ist absolute Unabänderlichkeit.⁴²⁾

b) Materielle Rechtskraft.

Der Begriff "materielle Rechtskraft" ist in der Zivilprozeßrechtsliteratur außerordentlich umstritten, und dieser Streit hat bis heute noch nicht dazu geführt, daß eine der vertretenen Ansichten mit Recht von sich behaupten könnte, die herrschende zu sein. Das erschwert eine Übertragung des Begriffs in andere Rechtsgebiete sehr. Es muß daher klargestellt werden, welcher Lehre der Vorzug zu geben und welche zu übernehmen ist. Allen Theorien ist gemeinsam, daß sie den Sinn der materiellen Rechtskraft darin sehen, zu verhindern, daß die Rechtslage dadurch verwirrt wird, daß die in der formell rechtskräftigen Entscheidung erledigte Streitfrage erneut einem Gericht zur Beurteilung vorgelegt wird, und zwar in einem neuen Prozeß, der mit dem formell rechtskräftig abgeschlossenen Streit entweder nur den Gegenstand, um den gestritten wird, gemeinsam hat oder in dem dieser Gegenstand nur eine Vorfrage darstellt. Daher ist auch der Ausdruck "außerprozessuale Rechtskraft" gebräuchlich, das heißt also Rechtskraft außerhalb des ursprünglichen Prozesses. Wie Bötticher⁴³⁾ einleuchtend dargestellt hat, stellt es einen schweren und ohne die materielle Rechtskraft unlöslichen⁴⁴⁾ Widerspruch dar, wenn über ein und dieselbe Sache zwei entgegengesetzte Entscheidungen vorliegen, so daß man nicht erkennen kann, welcher Entscheidung der Vorzug zu geben ist. Im Gegensatz zu den Akten der Gesetzgebung, die Willensakte sind und daher auch durch Willensakte wieder beseitigt werden können, wofür der Satz: "lex posterior derogat legi priori" geprägt worden ist, kann für Gerichtsakte, die zugleich Willensakte und Erkenntnisse über einen abgeschlossenen Tatbestand darstellen, nicht gelten, daß der jüngere Akt dem älteren vorgeht;⁴⁵⁾ andererseits ist aber auch die Geltung des Satzes:

41) Von der Möglichkeit eines Wiederaufnahmeverfahrens (einer Erneuerung des Verfahrens durch besonderen Antrag einer Partei) und der Klage auf Grund von § 323 ZPO wird bei dieser Definition stets abgesehen.

42) Baumbach-Lauterbach, Einf. zu §§ 322 - 327 1 A; Wieczorek, § 322 Anm. A I a.

43) Rechtskraft, S. 41 ff.; a.A. Heim, S. 271/2.

44) Nach Bötticher, Rechtskraft, S. 51 ff., vermag auch die materielle Rechtskraft nicht, diesen Konflikt zu lösen.

45) a.A. RG in RGZ 52, 216 (218).

"prior tempore potior iure" nicht in den Prozeßgesetzen ausdrücklich angeordnet, so daß auch nicht von der Geltung des älteren Urteils ohne weiteres ausgegangen werden kann. Wie schon Paulus ⁴⁶⁾ richtig gesehen hat, würden ungeheure und unlösliche Schwierigkeiten daraus erwachsen, wenn mehrere Prozesse geführt und womöglich unterschiedlich entschieden würden. Diesen Konflikt zu verhindern, ist Aufgabe der materiellen Rechtskraft.

- Sauer ⁴⁷⁾ unterscheidet folgende (materielle) Rechtskraft-Theorien:
- 1.) die materiell-rechtliche Theorie ⁴⁸⁾,
 - 2.) die prozessuale Theorie, die von den Zivilprozeßrechtslehrern besonders häufig vertreten wird, im folgenden als ältere prozessuale Theorie bezeichnet ⁴⁹⁾,
 - 3.) den Grundsatz der Einmaligkeit (ne bis in idem), im folgenden als jüngere prozessuale Theorie bezeichnet ⁵⁰⁾.

⁴⁶⁾ I. 6 dig. XLIV Tit. 2.

⁴⁷⁾ Materielle Rechtskraft, S. 312.

⁴⁸⁾ Kohler, § 73, S. 144, § 75, S. 303 ff.; Mendelssohn-Bartholdy, S. 303 ff.; Pagenstecher, S. 302 ff, S. 345 Anm. 814; auch das RG in JW 1910, S. 27, Nr. 47, vertrat diese Ansicht. Binder muß ebenfalls zu den Vertretern dieser Theorie gerechnet werden, s. insbesondere Binder, S. 307; (s. dazu Bötticher, Rechtskraft, S. 104 ff.). Auch Coester, S. 58 gehört zu den Vertretern dieser Theorie, wenn er auch in seiner für alle Staatsakte geltenden Begriffsbestimmung von der materiell-rechtlichen Theorie abweichen will. Er bejaht jedenfalls eine Einwirkung der materiellen Rechtskraft auf die materielle Rechtslage.

⁴⁹⁾ Förster-Kann, § 322 Anm. 1 und 2; Heim, S. 95 ff.; Hellwig, System, § 229 IV, S. 779; Wesen der Rechtskraft, S. 18; (in Anspruch und Klagrecht, S. 167, und in Klagrecht und Klagmöglichkeit, S. 71/2, könnte man annehmen, daß Hellwig Anhänger der neueren prozessualen Theorie wäre; auch in Wesen der Rechtskraft, S. 7, 13 Anm. 34, spricht er von einem Verbot, die Gerichte nochmals zu behelligen und von Unbestreitbarkeit, meint dabei aber Bindung im Sinne der älteren prozessualen Theorie); Jonas-Pohle, § 322 Anm. II 2; Kisch, S. 209, 233; Kormann, AÖR 30, S. 260; Kuttner, S. 17 ff; Lent, Zivilprozeßrecht, § 62 II, S. 160; Schönke-Schröder-Niese, § 73 V, S. 339; Seuffert-Walsmann, § 322 Anm. 1; Stein-Jonas, § 322 Anm. I; auch RG in RGZ 58, S. 286 (289).

⁵⁰⁾ Bötticher, Rechtskraft, S. 128 ff.; Baumbach-Lauterbach, Einf. 3 A zu § 322-327; Niese, Prozeßhandlungen, S. 109 ff.; Schwartz, S. 334 ff.; KG in NJW 1958, S. 106; wohl auch BARbG in B1StArbR 1959, S. 366; RG in RGZ 147, S. 385.

- 4.) Die Geltungstheorie der allgemeinen Rechtslehre ⁵¹⁾,
5.) die Gestaltungstheorie der allgemeinen Prozeßrechtslehre. ⁵²⁾

Die beiden letzten Theorien haben eine größere Verbreitung nicht gefunden; sie nähern sie inhaltlich auch stark der materiell-rechtlichen Theorie. ⁵³⁾

Die materiell-rechtliche Theorie sieht das Wesen der materiellen Rechtskraft in einer Gestaltung der Rechtslage; das Urteil schafft Recht und ist deshalb in Zukunft als Rechtsnorm zu beachten, so daß ein weiteres Urteil in derselben Sache, das die materielle Rechtskraft beachtet, nur genauso ausfallen kann wie das formell rechtskräftige Ersturteil. Daher rührt auch die Bezeichnung "materielle Rechtskraft". Diese Theorie, die auf dem Römischen Recht ⁵⁴⁾ fußt, wurde im 19. Jahrhundert zur nahezu herrschenden Lehre. Bis dahin hatte man das Wesen der materiellen Rechtskraft in der sogenannten Klagenkonsumtion gesehen. Nach römischem Recht verlor nämlich der Kläger seinen ursprünglichen materiellen Anspruch durch den Prozeß, aus der *litis contestation* erwuchs ein Anspruch auf Entscheidung, der durch das Urteil unterging und durch den Judikatsanspruch, den Anspruch aus dem Urteil, ersetzt wurde; es erfolgte also eine doppelte Novation. ⁵⁵⁾ Man erkannte jedoch, daß durch die Klagenkonsumtion allein weitere Prozesse um dieselbe Sache nicht ausgeschlossen wurden; denn beispielsweise hätte der verurteilte Vindikationsbeklagte durch die Klagenkonsumtion nicht gehindert werden können, seinerseits einen Herausgabeprozeß gegen den siegreichen Kläger zu führen. ⁵⁶⁾ Auch eine derartige Klage war im römischen Prozeßrecht ausgeschlossen. Diese durch die Klagenkonsumtion nicht zu erklärende Regelung wollte die materiell-rechtliche Theorie dadurch begründen, daß sie behauptete, der siegreiche Vindikationskläger würde durch das Urteil dem Beklagten gegenüber materiell-rechtlich zum Eigentümer der Sache.

51) Merkl, Rechtskraft, S. 97 ff., 244, 270, 272; Husserl, AzP 126, S. 5; auch Bülow, Gesetz, S. 6 ff.; AzP 83, S. 2 ff, ist hierhin zu rechnen.

52) Goldschmidt, S. 212/3, 250; Sauer, Allgem. Prozeßrechtslehre, S. 233.

53) besonders Bülow, AzP 83, S. 2 ff.; Gesetz, S. 6 ff.

54) woraus man den Satz: "*res iudicata ius facit inter partes*" ableitete, dessen Geltung für das römische Recht Goldschmidt, S. 165 ff., und Hellwig, Wesen der Rechtskraft, S. 18, ablehnen.

55) Keller-Wach, § 71, S. 360.; Sohm-Wenger, § 119 II, S. 717/8.

56) Keller, S. 222.

Diese Theorie hat jedoch bald Widerspruch gefunden. Gerade der aufgezeigte Fall des Herausgabeanspruchs des Eigentümers ließ die Mängel dieser Theorie erkennen. Denn das Eigentum als absolutes Recht muß gegen jedermann wirken. Da aber nur die Parteien an dem Prozeß teilnehmen, kann der Prozeß nur Wirkungen zwischen den Parteien, nicht aber absolute Rechte schaffen. Pagenstecher⁵⁷⁾ hat diesen Einwand zwar zu entkräften versucht, indem er die materiell-rechtliche Theorie dahin abgewandelt hat, daß das Urteil nur die materielle Wirkung hätte, die Parteien nach Abschluß des Prozesses so einander gegenüberzustellen, als ob der erfolgreiche Kläger Eigentümer wäre. Doch greift auch demgegenüber der grundsätzliche Einwand gegen die materiell-rechtliche Theorie durch, daß sie im Widerspruch zum Prozeßrecht den Unterschied zwischen deklarativem und konstitutivem Urteil verwischt, indem sie jedem Leistungs- und Feststellungsurteil rechtsändernde Kraft beilegt, die nach der ZPO nur dem Gestaltungsurteil zukommt.⁵⁸⁾ Auch im Zivilrecht ist ein Rechtsgrund des rechtskräftigen Urteils für die Begründung, Änderung oder Aufhebung von Rechten oder Rechtsverhältnissen nicht vorgesehen.⁵⁹⁾ Der wichtigste Einwand gegen diese Lehre ist, daß sie das falsche Urteil zum Ausgangspunkt nimmt, um die Wirkung aller, auch der richtigen Urteile zu erklären.⁶⁰⁾ Die Anspruchsnovation durch den Prozeß, die dieser Theorie zugrunde liegt, ist unserm heutigen Recht fremd. Wenn das Urteil richtig ist, erscheint es abwegig, ihm rechtsändernde Kraft beizulegen.

Dieser Einwand gilt auch gegen die Geltungstheorie der allgemeinen Rechtslehre und gegen die Gestaltungstheorie der allgemeinen Prozeßrechtslehre.⁶¹⁾ Beide Lehren gehen davon aus, daß das Urteil Recht schafft oder doch zumindest verändert, indem es den Rechten nach der Geltungstheorie die wirkliche Durchsetzbarkeit und gesetzesähnliche Geltung, nach der Gestaltungstheorie die prozessuale Kraft verleiht. Beide Theorien schaffen, mehr oder weniger unbewußt, eine zweite Rechtsordnung, deren Rechte und Rechtsverhältnisse aus dem Urteil erwachsen. Ihr Grundfehler ist, daß sie Unrecht für Recht erklären und die Krankheit dadurch heilen wollen, "daß man tut, als wäre sie Gesundheit".⁶²⁾

57) S. 209 ff.

58) Rosenberg, § 148 II 1 a) und c), S. 676 ff.

59) Rosenberg, § 148 II 1 b), S. 677.

60) Lent, Zivilprozeßrecht, § 62 III 4, S. 162.

61) vgl. dazu Bötticher, Rechtskraft, S. 37 ff.; Neuner, ZZP 54, S. 217 ff.; Niese, Prozeßhandlungen, S. 109 ff.; Rosenberg, § 148 II, S. 676.

62) Niese, Prozeßhandlungen, S. 111/2.

Beide prozessuale Theorien lehnen daher die materiell-rechtlichen Theorien ab; sie müssen zwar zugeben, daß das unrichtige Urteil vom materiellen Recht her gesehen sehr wenig befriedigt, da es den zu Unrecht verurteilten Beklagten zur Leistung zwingt und eine Bereicherungsklage ausschließt. Das wird jedoch für die prozeßrechtliche Betrachtung als durch den mit dem Urteil verbundenen Vollstreckungsanspruch hinreichend erklärt angesehen; um eine materiell-rechtliche Einordnung bemüht man sich nicht.

Die ältere prozessuale Theorie sieht das Wesen der materiellen Rechtskraft in einem öffentlich-rechtlichen Gebot, das den Richter zwingt, wenn eine Sache vor ihm gebracht wird, die bereits formell rechtskräftig entschieden ist, in seiner Entscheidung nicht von der formell rechtskräftigen Entscheidung abzuweichen. Materielle Rechtskraft wird daher als Bindung an die Vorentscheidung entsprechend der in § 318 ZPO festgelegten Bindung definiert.⁶³⁾ Die ältere prozessuale Theorie führt in ihrer Anwendung zu dem gleichen Ergebnis wie die materiell-rechtliche Theorie⁶⁴⁾; Der Richter fällt ein zweites Urteil auch über denselben Streitgegenstand, das nur inhaltlich nicht von dem ersten abweichen darf. Die Theorien unterscheiden sich daher nur in der Begründung: Die materiell-rechtliche Theorie versucht, das Ergebnis materiell- und privatrechtlich zu erklären, während die ältere prozessuale Theorie eine rein prozeßrechtliche Deutung bevorzugt.

Die neuere prozessuale Theorie erkennt die Berechtigung der älteren prozessualen Theorie insofern an, als auch sie die materielle Rechtskraft nur prozessual und öffentlich-rechtlich erklärt. Sie sieht das Wesen der Rechtskraft in einem Verbot an den Richter, die entschiedene Sache noch einmal zu entscheiden (*ne bis in idem*), in dem Ausschluß jeder neuen Verhandlung und Entscheidung über die rechtskräftig festgestellte Rechtsfolge.⁶⁵⁾ Die neuere prozessuale Theorie hält es für mit dem Wesen der Entscheidung, das darin besteht, zwischen mehreren denkbaren Entscheidungen die richtige zu wählen, nicht vereinbar, wenn eine Wahl nicht mehr getroffen werden kann und der Inhalt der Entscheidung feststeht, wie das nach der älteren prozessualen Theorie notwendig der Fall ist.⁶⁶⁾ Dem ist zuzustimmen, zumal der Grundsatz der Prozeßökonomie es verbietet, daß

63) Stein-Jonas, § 322 Anm. II 3.

64) Lent, Gesetzeskonkurrenz, S.168; R.Schmidt, § 121 I b, S. 748.

65) Rosenberg, § 148 II 3, S. 679.

66) Bötticher, Rechtskraft, S.140,145 ff.; vgl. dort auch die Widerlegung des Versuchs, dieses unbefriedigende Ergebnis durch die Forderung des Rechtsschutzinteresses zu vermeiden, S.207 ff.; Schwartz, S.334 ff.

ein überflüssiger Prozeß, dessen Ausgang von vornherein feststeht, überhaupt zu einer Sachentscheidung führt. ⁶⁷⁾ "Es ist ein Prinzip unserer Staatsordnung, daß ein und dieselbe Sache nur einmal entschieden werden soll." ⁶⁸⁾ Die jüngere prozessuale Theorie findet eine Stütze in § 323 Abs. II ZPO, der eine Klage für unzulässig erklärt, die den Voraussetzungen nicht genügt, die § 323 Abs. I ZPO für eine Abänderungsklage aufstellt. ⁶⁹⁾

Der Haupteinwand der älteren prozessualen und der übrigen Rechtskrafttheorien gegen die neuere prozessuale Theorie besteht darin, daß man ihr vorwirft, sie sei nur eine Erklärung der negativen Funktion der materiellen Rechtskraft, die nur bei Prozessen mit demselben Streitgegenstand Anwendung finden könne, und bedeute daher einen Rückschritt zum römisch-rechtlichen Konsumtionsprinzip. ⁷⁰⁾ Sie könne nicht erklären, daß in einem Prozeß mit anderem Streitgegenstand, in dem die rechtskräftige Entscheidung eine Vorfrage betreffe, der Richter diese Vorfrage nicht anders entscheiden dürfe und an die Vorentscheidung gebunden sei. Sie übersehe auch die Wesensgleichheit der materiellen Rechtskraft mit der Regelung des § 318 ZPO. ⁷¹⁾ ⁷²⁾

Diese Gegenargumentation der älteren prozessualen Theorie ist jedoch nicht überzeugend. Bötticher ⁷³⁾ hat nachgewiesen, daß sich auch die Wirkung der materiellen Rechtskraft bei rechtskräftig entschiedenen Vor-

⁶⁷⁾ Bötticher, Rechtskraft, S. 201 ff.

⁶⁸⁾ Schwartz, S. 334.

⁶⁹⁾ Rosenberg, § 148 II 3 b, S. 681. Allerdings dürfte § 323 Abs. I ZPO zunächst als eine Durchbrechung der formellen Rechtskraft anzusehen sein, so daß diese Argumentation bezüglich der materiellen Rechtskraft nicht völlig einwandfrei ist. Jedoch läßt sich diese Bestimmung als Gegenargument gegen die ältere prozessuale Theorie verwenden, nach der im Falle des § 323 ZPO ja, da das Rechtsschutzinteresse auch bejaht werden muß, wenn erst die sachliche Prüfung das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 323 Abs. I ZPO ergibt, ein Sachurteil ergehen müßte.

⁷⁰⁾ Sauer, Materielle Rechtskraft, S. 315 ff.; Neuner, ZZP 54, S. 227.

⁷¹⁾ Stein-Jonas, § 322 Anm. II 2 und 3.

⁷²⁾ Zu den weiteren, hier nicht interessierenden Einwänden der restlichen Theorien gegen die neuere prozessuale Theorie, die sämtlich nicht überzeugen können, vgl. Bötticher, Rechtskraft, S. 227 ff. Insbesondere der Fall des abhanden gekommenen und nicht mehr rekonstruierbaren Urteils (OGHZ 1, 213 (214), der oftmals als Einwand dient, ist ohne Durchbrechung des Satzes "ne bis in idem" zu lösen; ein derartiges Urteil ist als nicht existent ohne jede Wirkung, entfaltet deshalb auch keine Rechtskraftwirkungen mehr.

⁷³⁾ Rechtskraft, S. 167 ff.; ebenso Schwartz, S. 338.

fragen auf das Verbot der nochmaligen Entscheidung zurückführen läßt. Denn auch in solchen Fällen entscheidet der Richter die Vorfragen nicht mehr, sondern fußt lediglich auf den getroffenen rechtskräftigen Entscheidungen bei Beurteilung eines anderen Streitgegenstandes und legt sie ohne jede Nachprüfung seiner Entscheidung zu Grunde. Weiß der Richter, daß eine Vorfrage rechtskräftig entschieden ist, so wird alles Vorbringen der Parteien zu dieser Frage als unzulässig zurückgewiesen; es braucht darüber nicht mehr verhandelt zu werden. Auch aus § 318 ZPO ist kein Gegenbeweis gegen die neuere prozessuale Theorie zu führen.⁷⁴⁾ Zwar spricht § 318 ZPO von Bindung. Wie aber schon unter II B 1 a gezeigt, heißt das an erster Stelle: Der Richter darf seine Entscheidung nicht wieder aufheben oder abändern. Es heißt außerdem, daß der Richter sich in seiner anschließenden Entscheidung nicht in Gegensatz zu seiner ersten Entscheidung bringen darf. Das ist aber durchaus nicht gleichbedeutend damit, daß er die entschiedene Frage noch einmal, jedoch gleichlautend entscheiden müßte, sondern daß er jedes nochmalige Eingehen auf die abgeurteilte Vorfrage ablehnen und dahinzielendes Vorbringen der Parteien als zwecklos und unzulässig zurückweisen muß;⁷⁵⁾ die neuere prozessuale Theorie befindet sich daher in Übereinstimmung mit § 318 ZPO.

Die neuere prozessuale Theorie muß als die überzeugendste in der Zivilprozeßrechtslehre vertretene Theorie angesehen werden.⁷⁶⁾ Ihre Begriffsbestimmung: "Materielle Rechtskraft ist das Verbot an den Richter, die formell rechtskräftig entschiedene Streitfrage erneut zu entscheiden", muß daher auch bei der Übertragung des Begriffs materielle Rechtskraft ins Verwaltungs- und Steuerrecht als maßgeblich betrachtet werden.

Maß muß sich dabei klar vor Augen halten, daß materielle Rechtskraft und Verbot der Abänderung grundverschieden sind; letzteres ist ein Teil der formellen Rechtskraft.⁷⁷⁾ Die materielle Rechtskraft hat also nichts zu tun

74) Böttcher, Rechtskraft, S. 145 ff.

75) Das ist auch die Ansicht von Stein-Jonas, § 318 Anm. II; ebenso RG Gruchot, Bd. 48, S. 1120, Nr. 148; RG in JW 1893, S. 134 Nr. 4.

76) Nikisch, § 104 II 4 c, S. 407, vereinigt ältere und neuere prozessuale Theorie und sieht die materielle Rechtskraft als Verbot der nochmaligen Entscheidung bei demselben Streitgegenstand und als Bindungsgebot bei Entscheidung über eine Vorfrage. Darin kommt zum Ausdruck, daß ältere und neuere prozessuale Theorie im Urteilswortlaut, wenn eine Vorfrage rechtskräftig entschieden ist, keinen Unterschied hervorrufen. Ebenso Wieczorek, § 322, Anm. A I b.

77) Böttcher, Rechtskraft, S. 71/2.

mit der Frage, ob ein Gerichtsakt durch einen anderen Akt aufgehoben oder abgeändert werden kann.⁷⁸⁾ Die Aufhebung oder Abänderung stellt zwar auch eine neue Entscheidung in eadem re dar, aber Aufgabe der materiellen Rechtskraft ist lediglich zu verhindern, daß eine neue Entscheidung über den gleichen Streitgegenstand erlassen wird, deren Verhältnis zu der ersten unklar ist. Alle in der ZPO vorgesehenen Abänderungsmöglichkeiten, wie etwa die im Nichtigkeits- oder Restitutionsverfahren erlassenen Urteile, stellen zwar ein erneutes Eingehen auf denselben Streitgegenstand dar; sie alle bezwecken die Ermöglichung einer erneuten Verhandlung, jedoch durch Beseitigung der Unabänderlichkeit⁷⁹⁾, und erst auf diesem Umweg kommt es zu einer erneuten Entscheidung und unter Umständen zu einem abweichenden Urteil. Ihr Verhältnis zu dem ersten Urteil ist deshalb im Urteilswortlaut auch stets klar ersichtlich, und eine Verwirrung der Rechtslage, die zu verhindern Aufgabe der materiellen Rechtskraft ist, ist daher nicht zu befürchten.

So klar die Unabänderlichkeit auch von der materiellen Rechtskraft zu scheiden ist, muß man doch auch darauf hinweisen, daß im Zivilprozeß materielle Rechtskraft nur vorliegen kann, wenn auch die formelle Rechtskraft, die absolute Unabänderlichkeit gesichert ist. Andererseits zieht aber auch die formelle Rechtskraft die materielle Rechtskraft nach sich, sofern der Gerichtsakt die Voraussetzungen des § 322 Abs. I ZPO erfüllt, das heißt, wenn darin über den geltend gemachten Anspruch, den Streitgegenstand, entschieden ist; denn die materielle Rechtskraft verbietet ja die erneute Entscheidung über den formell rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstand. Wenn in der Zivilprozeßrechtsliteratur eine abweichende Meinung vertreten wird⁸⁰⁾, so liegt das daran, daß es sich bei den sogenannten Ausnahmen um Fälle handelt, die nicht als formell rechtskräftig, das heißt absolut unabänderlich, im hier bezeichneten Sinn anzusehen sind. Die Ausnahme von der Regel, daß die formelle Rechtskraft die materielle nach sich zieht, die für Gestaltungsurteile gemacht wird⁸¹⁾, kann nicht anerkannt werden.⁸²⁾ Daß

78) Bettermann, FR 1947 (II 2 b), S. 76.

79) Die Klagen, die zu diesen Urteilen führen, sind zwar keine Rechtsmittel im Sinne des § 19 Abs. II EGZPO, müssen aber doch zumindest als rechtsmittelähnlich angesehen werden. Rechtsmittel im strengen Sinne sind sie auch deshalb nicht, weil sie sich an den Richter der Erstentscheidung wenden und keinen Devolutiveffekt haben.

80) z.B. Rosenberg, § 149 I 3, S. 684.

81) Rosenberg, § 149 I, S. 683, § 87 I 3, S. 376; Bötticher, Rechtskraft, S. 24 ff.

82) Stein-Jonas, § 322, Anm. IV 1.

diese Urteile außer gegen die Parteien auch noch gegen jedermann wirken, ist kein überzeugender Einwand gegen ihre materielle Rechtskraft; denn sie enthalten zugleich mit der Gestaltung doch auch die Feststellung des materiell-rechtlichen Anspruchs auf die Gestaltung, wie die Abweisung der Gestaltungs-⁸³⁾klage das Nichtbestehen dieses Anspruchs materiell rechtskräftig feststellt. Es besteht zudem ein Bedürfnis der Partei, daß das Bestehen dieses Anspruchs materiell rechtskräftig festgestellt wird, das insbesondere dann zu Tage tritt, wenn das Gestaltungsurteil in einem anderen Prozeß als Entscheidung der Vorfrage, daß der Kläger einen Anspruch auf die Gestaltung hatte, eine Rolle spielt. Schließlich müßte dieser Einwand zu der Folgerung führen, daß die verurteilenden Strafurteile, die ebenfalls Gestaltungsurteile sind, der materiellen Rechtskraft nicht fähig wären.

Wenn über einen Streitgegenstand entschieden ist, liegen im Zivilprozeßrecht formelle und materielle Rechtskraft stets zusammen vor. Die Bestimmungen der ZPO und des EGZPO regeln daher zugleich mit dem Eintritt der formellen Rechtskraft auch den der materiellen Rechtskraft. Aus diesem Gesichtspunkt erscheint es durchaus nicht abwegig, daß beide Institute den gleichen Namen Rechtskraft tragen. Der eine Begriff, die formelle Rechtskraft ist eine Umschreibung der Eigenschaften, die ein Gerichtsakt haben muß, um die außerprozessuale Wirkung, die der andere Begriff, die materielle Rechtskraft, bezeichnet, hervorzurufen. Man kann daher die formelle Rechtskraft eine Eigenschaft eines Gerichtsaktes, die materielle eine Wirkung eines Gerichtsaktes nennen.⁸⁴⁾ Jedoch wird man auch von der materiellen Rechtskraft als einer Eigenschaft sprechen können; denn, eine bestimmte Wirkung zu haben, ist ebenfalls eine Eigenschaft.

Formelle Rechtskraft im Sinne des Zivilprozeßrechts ist daher die Eigenschaft eines Gerichtsaktes, in jeder Hinsicht unabänderlich zu sein.

Materielle Rechtskraft im Sinne des Zivilprozeßrechts ist die Eigenschaft eines Gerichtsaktes, eine nochmalige Entscheidung über den formell rechtskräftig entschiedenen Streitgegenstand zu verbieten.

83) Rosenberg, § 87 I 2, S. 375.

84) Nikisch, § 103 I 2, S. 398.

2. Die Begriffe "formelle Rechtskraft" und "materielle Rechtskraft" im Strafprozeßrecht

a) Formelle Rechtskraft

Auch in der Strafprozeßrechtsliteratur ist die Definition: "Formelle Rechtskraft ist Unanfechtbarkeit durch Rechtsmittel" weit verbreitet.⁸⁵⁾ Nur wenige Schriftsteller⁸⁶⁾ vertreten die für das Zivilprozeßrecht als richtig erkannte Begriffsbestimmung: "Formelle Rechtskraft ist absolute Unabänderlichkeit".⁸⁷⁾ Diese Definition muß aber auch für das Strafprozeßrecht gelten, denn ebenso wie im Zivilprozeßrecht verbürgen den Bestand des Urteils gegenüber Aufhebung und Abänderung nur die Unanfechtbarkeit und die Unabänderlichkeit im engeren Sinn zusammen. Neben der Unanfechtbarkeit müssen das Verbot der Abänderung und des Widerrufs der eigenen Entscheidung und das Aktionenprinzip als Bestandteile der formellen Rechtskraft angesehen werden.

b) Materielle Rechtskraft

Auch in der Strafprozeßrechtsliteratur bestehen über den Begriff der materiellen Rechtskraft unterschiedliche Ansichten. Jedoch herrscht hier eine Meinung vor, die der jüngeren prozessualen Theorie des Zivilprozeßrechts gleichkommt⁸⁸⁾: "Materielle Rechtskraft ist das Verbot der nochmaligen Entscheidung des Streitgegenstandes."⁸⁹⁾

85) Dohna, S. 208, IV, 4; Henkel, § 106 II, S. 441; Karl Peters, § 53 I 1, S. 389; Exner, VII 19, S. 73; Niederreuther, GerS 113, S. 305; Niethammer in Leipziger Kommentar, 3. Buch, Anm. 2a; Rosenfeld, § 87 I, S. 212; v. Kries, § 71 I, S. 593; auch RG in RGStr 4, S. 243 (245); 9, S. 14 (18/9); 11, S. 128 (130).

86) Beling, § 54 B V 1 III, S. 259; v. Hippel, § 58 VI 1, S. 372.

87) Auch hierbei wird von der Möglichkeit einer Wiedereinsetzung oder Wiederaufnahme abgesehen.

88) Niese, DRZ 1949, S. 505.

89) Dohna, S. 217, IV, 4; Exner, VII 19, S. 74; H. Gerland, Strafprozeß, § 110 II 1, S. 433; v. Hippel, § 58 VI 3 b), S. 373; Niethammer in Leipziger Kommentar, 3. Buch, Anm. 2 a); Rosenfeld, § 87 I, S. 212; Eb. Schmidt, Nr. 235/6, 243, S. 122/3, 136; auch das RG in RGStr 21, S. 78 (84); 23, S. 232.

Dieses Verbot der nochmaligen Entscheidung wird allerdings nicht immer rein staatsrechtlich, verfahrensrechtlich begründet, sondern gelegentlich auch durch einen materiell-rechtlichen Verbrauch des Klagrechts erklärt.⁹⁰⁾ Es findet sich ferner die Annahme einer Doppelnatur der Rechtskraft; die materielle Rechtskraft soll zunächst ein Prozeßrechtsinstitut sein, aber auch materielle Wirkungen hervorrufen.⁹¹⁾ Beides ist jedoch mit den gleichen Gründen wie die materiell-rechtliche Theorie für den Zivilprozeß abzulehnen.⁹²⁾ Es wäre unverständlich, zu behaupten, der zu Unrecht rechtskräftig freigesprochene Angeklagte wäre unschuldig und der zu Unrecht verurteilte schuldig, worauf beide Theorien im Endergebnis hinauslaufen. Die gleichen Bedenken bestehen auch gegen die gelegentlich vertretene Meinung⁹³⁾, neben dem Verbot der nochmaligen Entscheidung bestünde die materielle Rechtskraft in einer Gestaltungs- und Feststellungswirkung des verurteilenden Aktes. Es ist nicht die Aufgabe des Urteils, die materielle Rechtslage zu gestalten; das Strafurteil enthält nur bei der Bemessung der Strafe und ihrem Ausspruch eine Gestaltung, nicht dagegen bei der Feststellung der Strafbarkeit. Es wird weiterhin behauptet, neben der Sperrwirkung des "ne bis in idem" bestünde auch noch eine Bindungswirkung, die dem von der älteren prozessualen Theorie gelehrteten Rechtskraftbegriff nahekommt.⁹⁴⁾ Hiergegen gilt jedoch der gleiche Einwand, der auch die ältere prozessuale Theorie überwindet: Alle Erscheinungen, die für eine Bindungswirkung sprechen könnten, sind durch das Verbot der nochmaligen Entscheidung hinreichend erklärt.

Schließlich wird in der Strafprozeßrechtsliteratur verschiedentlich auch die Vollstreckbarkeit als Teil der materiellen Rechtskraft angesehen.⁹⁵⁾ Das ist jedoch nicht richtig; erstens sind nicht alle materiell rechtskräftigen Urteile vollstreckbar, insbesondere freisprechende Urteile; zweitens lehrt der Zivilprozeß, daß die Vollstreckbarkeit schon vor der formellen Rechtskraft vorliegen kann.

90) Binding, Abhandlungen, S. 315; Levis, ZStW 19, S. 368/70. vgl. Art. 103 Abs. III BGG.

91) so RG in RGStr 13, S. 146; 25, S. 27 (29); 35, S. 367 (369); 43, S. 60 (61); 49, S. 170.

92) Eb. Schmidt, Nr. 242/3, S. 125/6.

93) Karl Peters, § 53 II 1, S. 393.

94) Henkel, § 106 III b), S. 448/9; Beling, § 54 I 2, S. 255.

95) Henkel, § 106 III 2 a), S. 448; v. Hippel, § 58 VI 3 a), S. 373; Karl Peters, § 53 II 1, S. 393.

Man muß daher für Zivil- und Strafprozeßrecht die Begriffsbestimmung: "Materielle Rechtskraft ist das Verbot der nochmaligen Entscheidung des Streitgegenstandes" als richtig ansehen. Die hiermit für Zivil- und Strafprozeß übereinstimmend festgelegten Begriffe der formellen und materiellen Rechtskraft müssen gemäß der oben aufgestellten Voraussetzung in das allgemeine Verwaltungsrecht und in das Steuerrecht übernommen werden.

3. Die Begriffe "formelle Rechtskraft" und "materielle Rechtskraft" im allgemeinen Verwaltungsrecht

In der Theorie des allgemeinen Verwaltungsrechts werden regelmäßig formelle Rechtskraft und Unanfechtbarkeit gleichgesetzt, wobei man sich auf das Zivilprozeßrecht stützen zu können meint.⁹⁶⁾ Da jedoch im Verwaltungsrecht, soweit die Verwaltungsakte betroffen sind, die Voraussetzungen des Aktionenprinzips und des in § 318 ZPO ausgedrückten Verbots der Abänderung und der Aufhebung der eigenen Entscheidung nicht gegeben sind, verfällt man sehr leicht in den Fehler, die Unabänderlichkeit im engeren Sinn als etwas anzusehen, was mit der formellen Rechtskraft nichts zu tun hat, ja sogar sie zur materiellen Rechtskraft zu rechnen. Es muß als unrichtig angesehen werden, wenn man im allgemeinen Verwaltungsrecht Unanfechtbarkeit und formelle Rechtskraft gleichsetzt. Daher muß man mit Wolff⁹⁷⁾ unter formeller Rechtskraft die absolute Unabänderlichkeit, die Unabänderlichkeit im weiteren Sinne oder die Festigkeit (Endgültigkeit) eines Verwaltungsakts verstehen, die sowohl ordentliche Rechtsmittel als auch die Zurücknahme oder Abänderung durch eine übergeordnete Verwaltungsbehörde ausschließt.

Die Begriffsbestimmungen der materiellen Rechtskraft in der Literatur des allgemeinen Verwaltungsrechts beruhen weitgehend auf der Zivilprozeßrechtslehre. Es findet sich sowohl der für das Prozeßrecht als richtig erkannte erkannte Begriff der materiellen Rechtskraft als der des Verbots der erneuten Entscheidung⁹⁸⁾ als auch der von der älteren prozessualen Theorie vertretene

96) Fleiner, § 16 II 5 c, S. 271; Forsthoff, § 13, 1, S. 232; Friedrichs, § 245, S. 476; Koellreutter, § 20, 2, S. 103; Loening, VerwArch 7, S. 2; O. Mayer, AÖR 21, S. 20/1.

97) Wolff, § 52 II, S. 270/1, der die Unanfechtbarkeit als formelle Bestandskraft bezeichnet.

98) Forsthoff, § 13, 1, S. 232; O. Mayer, AÖR 21, S. 33; Verwaltungsrecht (3. Aufl.) § 16, S. 162 ff., anders aber 1. Aufl. § 15 III, S. 205.

Begriff der materiellen Rechtskraft als der des Verbots der abweichenden Entscheidung.⁹⁹⁾ Dieser zweite Begriff ist auch bei § 80 VGVO und bei § 121 der Verwaltungsgerichtsordnung vom 21.1.1960¹⁰⁰⁾ für die Formulierung der Rechtskraftwirkung als Bindung der Parteien durch rechtskräftige Urteile bestimmend gewesen; doch ist das in diesen Gesetzen Festgelegte etwas anderes, als die ältere prozessuale Theorie unter Rechtskraft verstehen wollte. Wie die Parteien dem Urteil gegenüberstehen, ist nicht eine Frage der materiellen Rechtskraft, der es nur darum geht, wie das Gericht oder die den Staatsakt erlassende Stelle dem formell rechtskräftigen Staatsakt gegenüber sich verhalten müssen. Der Begriff der materiellen Rechtskraft als der Bindung an die Entscheidung, als des Verbots der Abweichung, zusammen mit der unrichtigen Definition der formellen Rechtskraft als bloßer Unanfechtbarkeit haben zu dem weit verbreiteten Irrtum geführt, daß materielle Rechtskraft und Unabänderlichkeit gleichbedeutend seien¹⁰¹⁾. Es muß erneut mit Böttcher¹⁰²⁾ darauf hingewiesen werden, daß materielle Rechtskraft und Unabänderlichkeit nichts miteinander zu tun haben. Nach der Prämisse, daß die im Zivil- und Strafprozeßrecht festgelegten Rechtskraftbegriffe zu übernehmen sind, kann nur der Begriff der jüngeren prozessualen Theorie für das allgemeine Verwaltungsrecht maßgeblich sein.

4. Die Begriffe "formelle Rechtskraft" und "materielle Rechtskraft" im Steuerrecht

Da die Mehrzahl der Schriftsteller des Steuerrechts auf dem allgemeinen Verwaltungsrecht fußt, ist nicht verwunderlich, daß auch im Steuerrecht der als richtig erkannte Begriff der formellen Rechtskraft als absoluter Unabänderlichkeit oder Unabänderlichkeit im weiteren Sinne kaum gebräuchlich ist.¹⁰³⁾ Die gleichen Gründe, die diese Definition für das allgemeine Verwaltungsrecht fordern, gelten aber auch für das Steuerrecht.

99) Fleiner, § 16 II 5 c), S.273; Koellreutter, § 20, 2 S.103; Kormann, AÖR 30, S.260; Wolff, § 52 III, S.272.

100) BGBl 1960 I, S.17.

101) so z.B. Loening, VerwArch 7, S.3.

102) Rechtskraft, S.71/2.

103) Formelle Rechtskraft und Unanfechtbarkeit setzen gleich; Ball, § 17 C I b 1, S.101; Barske, 83, S.157/8; Becker, Vorbem.1 vor § 217; Bühler, Steuerrecht, § 38 II, S. 374; Crisolli, § 54 I 1, S.173; Spitaler in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222 Anm. III, S.7; Wragge, S.22/3. Der richtige Begriff der formellen Rechtskraft findet sich bei Bühler, Lehrbuch,

Was für den Begriff der materiellen Rechtskraft im allgemeinen Verwaltungsrecht gilt, gilt auch für das Steuerrecht. Alle Rechtskrafttheorien der Zivilprozeßrechtsliteratur haben ihren Niederschlag in der Steuerrechtsliteratur gefunden.¹⁰⁴⁾ Wenn versucht wird - was hier abgelehnt wird -, einen eigenen steuerrechtlichen Begriff der materiellen Rechtskraft aufzustellen, läuft das meist auf die Gleichsetzung von materieller Rechtskraft und Unabänderlichkeit hinaus.¹⁰⁵⁾ In dieser Untersuchung soll der Begriff der materiellen Rechtskraft, den die jüngere prozessuale Theorie entwickelt hat, folgerichtig durchgeführt werden.

Die Untersuchung, ob es eine Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte gibt, hat daher von folgenden Begriffen auszugehen:

Formelle Rechtskraft ist Unabänderlichkeit im weiteren Sinne, die sowohl die Aufhebung als auch die Abänderung auf Rechtsmittel oder sonstigen Antrag des Betroffenen hin oder auch ohne Antrag des Betroffenen durch irgendwelche Steuerverwaltungsbehörden oder Finanzgerichte ausschließt.

Materielle Rechtskraft ist das Verbot der nochmaligen Entscheidung einer bereits formell rechtskräftig entschiedenen Sache ohne ausdrückliche Aufhebung oder Abänderung der vorhergehenden Entscheidung.

§ 52 I, S. 335; Würdinger, S. 14, lehnt diese Begriffsbestimmung für das Steuerrecht ausdrücklich ab, weil die Unabänderlichkeit (im engeren Sinne) schon mit dem Erlass der Steuerverwaltungsakte eintrete, während die formelle Rechtskraft Unanfechtbarkeit) erst mit Ablauf der Rechtsmittelfrist feststehe. Dies Gegenargument ist aber nicht überzeugend. Auch im Zivilprozeß besteht die Unabänderlichkeit im engeren Sinne schon vor der Unanfechtbarkeit; es kommt für den Tatbestand der formellen Rechtskraft nicht darauf an, wann die einzelnen Elemente erfüllt werden, ob nacheinander oder gleichzeitig.

104) Die materiell-rechtliche Theorie findet sich bei Trapp, *StuW* 1932 I, Sp. 55 ff. Der älteren prozessualen Theorie gehören an: Bühler, *Steuerrecht*, § 38 V, S. 380/1; Lehrbuch, § 52 I, S. 335; Crisolli, § 54 I 3, S. 173. Den Begriff der jüngeren prozessualen Theorie vertreten Braxmeier, S. 3, (die aber in den Abänderungsbestimmungen Durchbrechungen der materiellen Rechtskraft sieht, also materielle Rechtskraft und Unabänderlichkeit verwechselt) und Reche, S. 9 ff.

105) Ball, § 17 C 1 b) 2, S. 101; Kloß, *StuW* 1925, Sp. 233; Herbert Kühn, 2 I 1, S. 14; Spitaler in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222 Anm. III, S. 7/8.

III. Die formelle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte

Die Frage, ob es eine formelle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte gibt, wird in der Regel ohne Zögern bejaht, da man unter formeller Rechtskraft die Unanfechtbarkeit durch Rechtsmittel versteht und die nach § 228 ff AO anfechtbaren Verwaltungsakte nach Ablauf der in § 245 AO festgelegten Rechtsmittelfrist von einem Monat nicht mehr angefochten werden können.¹⁰⁶⁾ Versteht man aber unter der formellen Rechtskraft die Unabänderlichkeit im weiteren Sinne, so ist die Entscheidung wesentlich schwerer zu treffen.

A. Ablehnung der formellen Rechtskraft für die uneingeschränkt abänderbaren Steuerverwaltungsakte

Bei den Steuerverwaltungsakten besteht nach § 93 AO grundsätzlich die Möglichkeit, daß die Verwaltungsbehörde die Akte jederzeit, wenn sie sie für nicht oder nicht mehr begründet ansieht, zurücknimmt oder abändert, und dieser Grundsatz ist nur für gewisse Verwaltungsakte durchbrochen. Es besteht weder ein Verbot an die Behörde, ihren eigenen Akt wieder zurückzunehmen oder zu ändern, noch ist hierzu ein Antrag des Betroffenen notwendig, es gibt also auch kein Aktionenprinzip im Sinne des Zivil- und Strafprozeßrechts. Beide Bestandteile, die die Unabänderlichkeit im engeren Sinne ausmachen, gibt es im Steuerverwaltungsrecht nicht. Sieht man in der Unabänderlichkeit einen Teil der materiellen Rechtskraft, so muß man hierin ein Argument gegen die materielle Rechtskraft erblicken. Bei der hier gegebenen Definition der formellen Rechtskraft muß das Fehlen der Unabänderlichkeit im engeren Sinn jedoch ein schwerwiegender Einwand gegen die formelle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte sein. Soweit die Steuerverwaltungsakte ohne jede Einschränkung abänderbar sind, muß die Frage nach ihrer formellen Rechtskraft verneint werden. Man kann daher höchstens von einer formellen Bestandskraft oder Unanfechtbarkeit sprechen.

B. Nachweis der formellen Rechtskraft für die nur beschränkt abänderbaren Verwaltungsakte

Zu untersuchen bleibt, ob für die Steuerverwaltungsakte, für die eine von § 93 AO abweichende Regelung getroffen worden ist, durch die die freie Abänderbarkeit eingeschränkt oder ausgeschlossen ist, etwas anderes gelten

106) Als Rechtsmittel können die Abänderungsbefugnisse der Verwaltungsbehörden nicht angesehen werden.

kann. Für alle diese Akte gelten allerdings die in § 92 Abs. I und III AO vorgesehenen Abänderungsmöglichkeiten. Diese würden der Annahme der formellen Rechtskraft jedoch nicht im Wege stehen, denn in § 92 Abs. I AO sind Verwaltungsakte gemeint, die gemäß § 91 AO noch gar nicht wirksam sind und § 92 Abs. III AO entspricht dem § 319 ZPO, er ermöglicht nur die Berichtigung von Erklärungsirrtümern; ¹⁰⁷⁾ § 319 ZPO wird ebenfalls nicht als der Annahme der formellen Rechtskraft schädlich angesehen. Die Steuerwaltungsakte, für die von § 93 AO abweichende Regelungen getroffen sind, sind vor allem die Steuerbescheide ¹⁰⁸⁾, außerdem die Verfügungen über Ungehorsamsfolgen nach § 95 AO, die begünstigenden Steuerverwaltungsakte nach § 96 AO, die Verwaltungsakte des Strafverfahrens und die Einspruchsentscheidungen und Rechtsmittelentscheidungen der Verwaltungsbehörden.

Kann für die Steuerbescheide die Frage nach ihrer formellen Rechtskraft anders entschieden werden als für die frei abänderbaren Steuerverwaltungsakte? Denn auch sie bleiben ja trotz der Einschränkungen abänderbar; sie erlangen die Unabänderlichkeit im engeren Sinne nur unvollkommen. Aus den Abänderungsbestimmungen, die sich auf Steuerbescheide beziehen, ist zu entnehmen, daß die Steuerbescheide, wenn sie nicht Zölle oder Verbrauchsteuern betreffen ¹⁰⁹⁾, nur unter bestimmten Umständen geändert

107) Das Gutachten des RFH v. 7.8.1936 GrSD 9/36 in RFH 40, 52, wodurch dem § 92 Abs. III AO eine wesentlich größere Bedeutung als dem § 319 ZPO beigelegt wurde, kann heute keine Geltung mehr beanspruchen. so BFHE v. 10.6.1953 II 113/53 U in BStBl 1953 III, S. 214/5.

108) Unter Steuerbescheiden sind auch Feststellungsbescheide, Steuermeßbescheide, Bescheide der in den §§ 235 und 236 AO bezeichneten Arten, Zerlegungsbescheide nach § 386 AO und Zuteilungsbescheide nach § 390 AO zu verstehen. Ferner gehören dazu auch die Freistellungsbescheide, da trotz § 210 Abs. III AO die für die entsprechenden Steuerbescheide geltenden Abänderungsbestimmungen auch auf Freistellungsbescheide anzuwenden sind; § 210 Abs. III AO kann als Ausfluß nationalsozialistischen Gedankenguts keine Geltung mehr beanspruchen (BFHE v. 30.10.1952, IV 173/52 U, in BStBl 1953 III, S. 30; E v. 10.6.1953, II 113/53 U, in BStBl 1953 III, S. 214).

109) Steuerbescheide, die Zölle oder Verbrauchsteuern betreffen, sind frei abänderbar, also auch nicht formell rechtskräftig. Bei diesen Abgaben übernimmt die Verjährung die Rechtsschutzaufgabe der Rechtskraft. Wenn im weiteren Verlauf von Steuerbescheiden die Rede ist, sind solche Bescheide ausgeschlossen, die Zölle und Verbrauchsteuern betreffen.

oder aufgehoben werden dürfen, wobei zum Ausdruck kommt, daß es sich bei diesen Abänderungsmöglichkeiten um Ausnahmen handelt, so daß man sagen kann, daß die Steuerbescheide grundsätzlich unabänderlich sein sollen.¹¹⁰⁾

Verschiedentlich wird die Meinung vertreten, allein § 94 AO stelle für die Steuerbescheide eine Abänderungsmöglichkeit in dem Sinne dar, daß der Bescheid als solcher aufgehoben oder geändert würde, während § 222 AO ein neues Verfahren darstelle, das lediglich den Inhalt des ersten Bescheids entkräfte und folglich nur eine Durchbrechung der materiellen Rechtskraft darstelle.¹¹¹⁾ Danach wäre bei Steuerbescheiden, die nicht Zölle oder Verbrauchsteuern betreffen, eine Durchbrechung der Unabänderlichkeit nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen möglich. Wenn dies die einzige Möglichkeit der Durchbrechung der Unabänderlichkeit im engeren Sinne wäre, die man außerdem noch durch den Satz: "volenti non fit iniuria" motivieren könnte - dessen Geltung im öffentlichen Recht allerdings zweifelhaft ist -, stünde der Annahme der formellen Rechtskraft wohl kaum etwas entgegen. Jedoch findet die Meinung, die in § 94 und in § 222 AO unterschiedliche Verfahren sehen will, weder im Wortlaut, noch im Sinn der Bestimmungen eine Stütze. In beiden Fällen spricht das Gesetz von Zurücknahme oder Änderung, die lediglich in § 222 AO eine besondere Bezeichnung erhalten hat. Daraus, daß es sich bei § 222 AO um "neue" Tatsachen oder Beweismittel handeln müsse, zu schließen, daß es sich um eine Erneuerung des Verfahrens, um ein neues Verfahren in eadem re handele, scheint verfehlt. In beiden Fällen handelt es sich um eine Abänderung im Sinne des § 93 AO, nur daß in § 94 und § 222 AO über § 93 AO hinausgehende Voraussetzungen für die Abänderung geschaffen sind, es also nicht allein darauf ankommt, daß die Behörde den Bescheid nachträglich nicht mehr für gerechtfertigt hält.¹¹²⁾

Auch aus § 223 AO, der zur Stützung jener Ansicht herangezogen wird¹¹³⁾, läßt sich eine Begründung für einen Unterschied zwischen § 94 AO und § 222 AO nicht herleiten. Es wird behauptet, § 222 AO solle eine Einschrän-

110) so auch Würdinger, S.4; a. A. Reche, S. 72.

111) Rolf Kühn, § 94 Anm.1, § 222 Anm.1; Würdinger, S.36; Nieberl, § 222 Anm.3, der aber, wie Anm. 9 ergibt, in § 222 AO doch eine Durchbrechung der formellen Rechtskraft sieht. s. zu diesem Problem insbes. Reche, S.68-71.

112) Reche, S.73; Wernscheid, S.1.

113) Vogel, I II 1, S.8-10, der allerdings auf S.15 (I III 1) auch in Bezug auf § 222 AO von Abänderung spricht.

kung des § 223 AO darstellen, der allerdings als Abänderungsbestimmung nicht angesehen werden kann. Diese Begründung fußt auf dem nicht mehr geltenden Wortlaut der §§ 212 und 213 AO a.F.¹¹⁴⁾ Gerade die Neufassung des § 222 AO scheint aber klarstellen zu sollen, daß zwischen § 94 und § 222 AO kein Unterschied besteht.¹¹⁵⁾ § 223 AO muß aber auch durchaus nicht so verstanden werden, als ob in § 222 AO ebenfalls ein Fall der Nachforderung zu sehen wäre. Vielmehr besagt § 223 AO, daß Steuernachforderungen zulässig sind, wenn nicht etwas anderes vorgeschrieben ist. § 222 AO wird gesondert aufgeführt, weil dies nicht eine abweichende Vorschrift im Sinne des § 223 AO ist - sonst genügte die Formulierung "soweit nicht sonst etwas Abweichendes vorgeschrieben ist" -; vielmehr mußte durch die ausdrückliche Anführung sichergestellt werden, daß das Abänderungsverbot des § 222 AO nicht als sinnlos erscheint, sinnlos deshalb, weil eine Nachforderung auch noch möglich wäre, wenn eine Abänderung ausgeschlossen ist. Deshalb mußte die Nachforderung für die von § 222 AO betroffenen Steuern expressis verbis verboten werden. Daß § 222 AO in § 223 AO

114) § 212 AO a.F. lautete: I. Wenn nichts abweichendes vorgeschrieben ist, sind Nachforderungen von Steuern bis zum Ablaufe der Verjährungsfrist zulässig. II. Hat jedoch bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist (§ 121) mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Veranlagungs-, Freistellungs- oder Feststellungsbescheid) erteilt, so ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Neuveranlagung nur zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen. III. Eine Neuveranlagung ist ferner zulässig, wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt; dies gilt nicht bei Steuern vom Einkommen und vom Vermögen ausschließlich der Erbschaftsteuer. IV. Eine Neuveranlagung darf nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des Reichsfinanzhofs gegründet werden, in der die Steuerpflicht im Gegensatze zu einer früheren, einen gleichen Tatbestand betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung bejaht wird. § 213 a.F. lautete: Wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor Ablauf der Verjährungsfrist Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine Herabsetzung der Steuer rechtfertigt, so ist die Steuerfestsetzung zu berichtigen. ~

115) Reche, S. 70.

ausdrücklich aufgeführt wird, spricht also eher gegen die Annahme, daß § 222 AO eine Ausnahme von § 223 AO dem Wortlaut nach wäre, als dafür. Als besonders glücklich kann die Formulierung des § 223 AO allerdings nicht angesehen werden. Man erkennt in der Bestimmung ihre Abkunft aus dem § 212 Abs. I AO a. F. deutlich.

Man kann auch den Beweis für den behaupteten Unterschied nicht so führen, daß man sagt, bei § 94 AO sei, wenn der Abänderungsbescheid, etwa auf Rechtsmittel hin, weg falle, überhaupt kein Bescheid mehr vorhanden und es müsse völlig neu entschieden werden, während bei § 222 AO der alte Bescheid wieder in Kraft trete.¹¹⁶⁾ In beiden Fällen ist es vielmehr so, daß der zweite, abändernde Bescheid durch die Aufhebung jede Wirkung verliert, insbesondere auch die, den ersten Bescheid aufzuheben oder abzuändern, so daß in jedem Falle der erste Bescheid wieder in Kraft tritt.

§ 222 AO ist demnach lediglich *lex specialis* zu § 94 AO, eine Sonderbestimmung für Steuerbescheide der in § 222 AO bezeichneten Art.¹¹⁷⁾ Das wird auch durch § 234 AO bestätigt; in § 234 AO hat der Gesetzgeber die §§ 94, 222 und 225 AO auf eine Stufe gestellt. Auch § 222 AO ist daher als Abänderungsbestimmung und als Durchbrechung der Unabänderlichkeit im engeren Sinne anzusehen. Man kann daher nur feststellen, daß bei den Steuerbescheiden die Unabänderlichkeit im engeren Sinne sehr stark eingeschränkt ist, und es bleibt zu entscheiden, ob diese eingeschränkte Unabänderlichkeit für die Annahme der formellen Rechtskraft der absoluten Unabänderlichkeit, der Unabänderlichkeit im weiteren Sinne ausreicht oder nicht.

Hierbei erscheint es wesentlich, sich daran zu erinnern, daß auch die formelle Rechtskraft der Urteile der Zivil- und Strafgerichte keine absolute Unabänderlichkeit in dem Sinne ist, daß keinerlei Abänderungen mehr möglich, keine Durchbrechungen mehr gestattet wären. Bei der Annahme der formellen Rechtskraft werden alle Möglichkeiten, die Unabänderlichkeit eines Urteils nach Ablauf der Rechtsmittelfrist etwa durch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand oder durch ein Wiederaufnahmeverfahren zu erschüttern, außer Acht gelassen entweder dadurch, daß man die formelle Rechtskraft als Unanfechtbarkeit durch Rechtsmittel definiert, wozu diese außerordentlichen Rechtsbehelfe nicht zählen, oder dadurch, daß man diese Möglichkeiten der Durchbrechung der absoluten Unabänderlichkeit ausklammert. Allerdings ist im Zivil- und im Strafprozeß der Weg zur Durchbrechung der formellen Rechtskraft ein völlig anderer als der der Abänderungsbestim-

116) so Rolf Kühn, § 222 AO, Anm. 1.

117) Reche, S. 73; Wernscheid, S. 1.

mungen der AO. Im Zivil- und im Strafprozeß handelt es sich um einen Antrag der Partei auf Ausräumung der formellen Rechtskraft, sei er als Klage oder als Antrag auf Wiedereinsetzung bezeichnet, über den zunächst in einem besonderen Verfahren durch den Richter befunden wird. Gibt er der Klage oder dem Antrag statt, so wird das Gerichtsverfahren in ein früheres Stadium zurückversetzt und alle Wirkungen, die an das früher gesprochene Urteil oder den Fristablauf geknüpft waren, werden aufgehoben. Mit der formellen Rechtskraft und dem darin enthaltenen Abänderungsverbot fällt auch die materielle Rechtskraft fort. Bei der Abänderung der Steuerbescheide wird dagegen ohne Einlegung eines ordentlichen Rechtsmittels oder eines außerordentlichen Rechtsbehelfs seitens des betroffenen Steuerpflichtigen der Bescheid durch die Verwaltungsbehörde, die ihn erlassen hat, oder durch die Aufsichtsbehörde aufgehoben oder abgeändert. Diese Abänderung ist einer Kassation zu vergleichen, und es wäre nicht richtig, von den Abänderungsbestimmungen der AO als von dem Wiederaufnahmeverfahren des Steuerrechts zu sprechen. Das Wiederaufnahmeverfahren ist eine Durchbrechung der Unanfechtbarkeit durch Zulassung besonderer außerordentlicher Rechtsbehelfe, das Abänderungsverfahren der AO ist eine Durchbrechung der Unabänderlichkeit im engeren Sinne.

Bei Anerkennung oder Nichtanerkennung der formellen Rechtskraft der Steuerbescheide kann es jedoch nicht darauf ankommen, ob die Unanfechtbarkeit oder die Unabänderlichkeit im engeren Sinne durchbrochen wird. In beiden Fällen handelt es sich um Einschränkungen der absoluten Unabänderlichkeit, und es erscheint nicht gerechtfertigt, die formelle Rechtskraft zu verneinen, wenn lediglich ein Unterschied in dem Verfahren besteht, das zur Durchbrechung der Unabänderlichkeit im weiteren Sinne führt. Es kommt jedoch hinzu, daß die Möglichkeiten der Abänderung der Steuerbescheide viel weiter gehen als die Möglichkeiten der außerordentlichen Rechtsbehelfe im Zivilprozeß. Um diese Möglichkeiten zu vergleichen, sollen die Abänderungsbestimmungen der AO und die Möglichkeiten der Durchbrechung der Unanfechtbarkeit durch außerordentliche Rechtsbehelfe einander gegenübergestellt werden. Sowohl die Abänderungsbestimmungen als auch die außerordentlichen Rechtsbehelfe haben die gleiche Aufgabe, die Steuerbescheide beziehungsweise die Gerichtsakte nachträglich mit der wahren Rechtslage in Übereinstimmung zu bringen.

§ 94 Abs. 1 Ziff. 2 AO ermöglicht eine Abänderung des Bescheids, wenn der Steuerpflichtige zustimmt. ^{117a)} Hierzu gibt es im Zivilprozeßrecht nichts Entsprechendes. Diese Abänderungsmöglichkeit hat aber ihren Grund

117a) vgl. Anm. 109.

in der andersartigen Entstehung der Steuerbescheide und der Gerichtsakte. Während es sich bei den Gerichtsakten des Zivilprozesses um einen Akt des Gerichts gegenüber den Parteien über Gegenstände handelt, über die das Gericht nur entscheiden, nicht aber verfügen kann, entscheidet hier die Verwaltungsbehörde, die zugleich auch die fiskalischen Interessen des Staates am Steueraufkommen wahrnimmt. Die Steuerbehörde ist auch zu Verfügungen über den Entscheidungsgegenstand, die Steuer, berechtigt, so kann sie zum Beispiel eine Stundung bewilligen. Im Zivilrecht können, zwar nicht das Gericht, aber die Parteien bei einer erfolgreichen Leistungsklage die Klagforderung nachträglich verändern und darüber disponieren. Die Parteien können sich also über den Inhalt der Entscheidung und über deren Unanfechtbarkeit und Unabänderlichkeit im gegenseitigen Einverständnis hinwegsetzen. Ein derartiges Einverständnis ist auch für § 94 Abs. I Ziff. 2 AO Voraussetzung. Daher scheint es nicht notwendig, in § 94 Abs. I Ziff. 2 AO ein Hindernis für die Annahme der formellen Rechtskraft der Steuerbescheide sehen.

§ 222 AO ist die wichtigste Abänderungsbestimmung; denn die von § 222 AO betroffenen Steuerbescheide sind von größter Wichtigkeit. § 222 Abs. I Ziff. 1 und 2 AO geben der Behörde, die den Akt erlassen hat, weit über die §§ 579, 580 ZPO hinausgehende Möglichkeiten der Berichtigung von Fehlern, die bei der Tatsachenermittlung unterlaufen sind. Während es sich bei den §§ 579, 580 ZPO um schwerste Fehler prozessualer oder materiell-rechtlicher Art handelt, führt nach § 222 Abs. I Ziff. 1 AO jede dem Finanzamt bei dem Erlaß des Steuerbescheids nicht bekannt gewesene Tatsache zur Abänderung. Nach § 222 Abs. I Ziff. 3 und 4 AO ¹¹⁸⁾ ist die Abänderung der Steuerbescheide, die auf Veranlassung der Aufsichtsbehörde erfolgt, auch auf Grund solcher Fehler möglich, die die Rechtsfindung und Rechtsanwendung betreffen. ¹¹⁹⁾ Eine dementsprechende außerordentliche Anfechtungsmöglichkeit gibt es - abgesehen von den Fällen der Rechtsbeugung - im Zivilprozeß nicht.

§ 223 AO, der in der AO zwischen den Abänderungsbestimmungen steht, kann nicht als Abänderungsmöglichkeit gelten. Nach § 223 AO darf die Steuerverwaltung einen neuen Bescheid neben einen alten, die gleiche Steuerart betreffenden Bescheid setzen, der in seinem Bestand dadurch nicht berührt wird, und braucht diesen Bescheid nicht ausdrücklich als abgeändert oder aufgehoben zu bezeichnen.

118) Weißenborn, DStR 1957, S. 177, sieht in § 222 Abs. I Ziff. 4 AO eine Durchbrechung der materiellen Rechtskraft.

119) Die Einschränkung durch § 222 Abs. II AO ist sehr gering.

120) Ebenso: Rolf Kühn, § 223 Anm. 1; Vogel, II 1, S. 10.

Für § 224 AO, der sich inhaltlich weitgehend mit § 222 Abs. I Ziff. 4 AO deckt, gilt das zu § 222 AO gesagte.

§ 225 AO bezieht sich auf vorläufige Steuerbescheide. Diese Bescheide sind unter Vorbehalt der endgültigen Entscheidung (§ 100 AO) erlassen. Sie sind den Vorbehaltsurteilen im Zivilprozeßrecht vergleichbar. Ebenso wie diesen fehlt ihnen die formelle Rechtskraft. § 225 AO braucht daher in die weitere Betrachtung nicht eingeschlossen zu werden.

§ 225 a AO bezieht sich auf Bescheide, die für die Zukunft wirken und bei deren Erlaß fingiert wird, daß der Gegenstand der Entscheidung sich in Zukunft nicht verändert. § 225 a AO entspricht daher § 323 ZPO. Wie in § 323 ZPO ist auch in § 225 a AO kein Hindernis für die Annahme der formellen Rechtskraft zu sehen. Dasselbe gilt von den §§ 4 Abs. II und III, 5 Abs. v StAnpG, 22, 23 BewG, die entweder die nachträgliche Beseitigung von Fiktionen oder nachträgliche Änderungen der Rechtslage berücksichtigen sollen und deshalb mit § 323 ZPO vergleichbar sind.

§ 218 Abs. IV AO stellt eine Abänderungsmöglichkeit dar, die im Zivilprozeßrecht nicht ihresgleichen hat. § 218 Abs. IV AO beruht auf der Abhängigkeit anderer Bescheide von Feststellungsbescheiden und berücksichtigt mit der Abänderung der Feststellungsbescheide eine nach Erlaß des Akts eintretende Veränderung; insofern ist § 218 Abs. IV AO ebenfalls mit § 323 ZPO vergleichbar und steht der Annahme der formellen Rechtskraft nicht im Wege.

Die sehr weit über das Maß des Zivilprozesses hinausgehenden Abänderungsmöglichkeiten der AO, insbesondere die der §§ 222 und 224 AO, lassen die Entscheidung für die formelle Rechtskraft der Steuerbescheide sehr zweifelhaft erscheinen. Der Grundsatz der Unabänderlichkeit im engeren Sinne ist von so zahlreichen Ausnahmen durchbrochen, daß man fast an der Geltung eines solchen Grundsatzes zweifeln muß. Der Grund für die vielfältigen Abänderungs- und Berichtigungsmöglichkeiten ist darin zu sehen, daß die Finanzbehörden wegen der Unzahl der Bescheide nicht zu einer so gründlichen Erforschung des Tatbestandes in der Lage sind, wie sie erforderlich wäre, um den Bescheiden eine größere Bestandskraft, eine weiterreichende Unabänderlichkeit zu verleihen. Da die Steuerbeamten und -angestellten, die die Bescheide erlassen, in der Regel keine Volljuristen sind, mußte man sich auch die Berichtigung von Fehlern in der Rechtsanwendung vorbehalten; wenschon man sagen muß, daß der Hauptgrund der zahlreichen Abänderungsbestimmungen das fiskalische Interesse an möglichst unverkürzten Steuereinnahmen ist. Maß man nun nicht aus diesen Gründen auf die formelle Rechtskraft verzichten? Dieser Verzicht würde, da die formelle Rechtskraft

Voraussetzung der materiellen ist, auch einen Verzicht auf die materielle Rechtskraft bedeuten. Das würde auch bei Annahme des Begriffs formelle Rechtskraft gleich Unanfechtbarkeit der Fall sein, denn dann träte neben die formelle Rechtskraft als Voraussetzung der materiellen Rechtskraft noch die Unabänderlichkeit im engeren Sinne. Ob aber die eingangs geschilderte Meinung des Bundesverfassungsgerichts auch bei Annahme einer formellen Bestandskraft und darauf beruhenden materiellen Bestandskraft im Sinne Wolffs ¹²¹⁾ genügend begründet wäre, scheint recht zweifelhaft. Bei Verneinung der formellen und der materiellen Rechtskraft hätte man sich doch zumindest mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob nicht die Aufsichtsbehörden nach § 222 Abs. I Ziff. 4 AO zur Fehlerberichtigung verpflichtet wären und der Steuerpflichtige einen klagbaren Anspruch auf die Berichtigung hätte. Bisher, das heißt bis zum Inkrafttreten des Bonner Grundgesetzes, konnte man den Beweis gegen einen derartigen klagbaren Anspruch zwar dadurch führen, daß man nachwies, daß § 222 Abs. I Ziff. 4 AO nicht als weiteres Rechtsmittel dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen dürfe, da sonst die Festlegung einer Rechtsmittelfrist in der AO sinnlos wäre. ¹²²⁾ Da jedoch die Unanfechtbarkeit, der Ausschluß der Rechtsmittel nicht genügen dürfte, Grundrechte auszuschließen, da die Unanfechtbarkeit als solche nicht Verfassungsrang hat, könnte die Ablehnung einer derartigen Berichtigungspflicht nur durch Berufung auf die materielle Rechtskraft begründet werden. Für die materielle Rechtskraft ist aber die formelle unabdingbare Voraussetzung.

Bei der Entscheidung über die formelle Rechtskraft der Steuerbescheide können die bestehenden Bedenken nur mit folgender Begründung beseitigt werden: Auch im Zivilprozeß- und im Strafprozeßrecht sind die Möglichkeiten der Durchbrechung der formellen Rechtskraft nicht unterschiedslos geregelt. Während die Wiederaufnahme zuungunsten des Angeklagten im Strafprozeß (§ 362 StPO) wesentlich schwieriger zu erreichen ist als die Beseitigung eines Zivilurteils durch Restitutions- und Nichtigkeitsklage (§§ 579, 580 ZPO), ist die Wiederaufnahme zugunsten des Angeklagten (§ 359 StPO) erleichtert. § 359 Ziff. 5 StPO entspricht sogar weitgehend dem § 222 Abs. I Ziff. 1 AO; auch nach § 359 Ziff. 5 StPO genügen neue Tatsachen oder Beweismittel zur Wiederaufnahme. Es steht dem Gesetzgeber frei, in Abwägung der Interessen die Durchbrechungen der Unanfechtbarkeit oder der Unabänderlichkeit im engeren Sinn in den verschiedenen Rechtsgebieten unterschied-

121) Wolff, § 52 III b), S. 273.

122) so z. B. Rolf Kühn, § 222 Anm. 8 d); Vogel, 2 III, 2, S. 66; a. A. Braxmeier, S. 60; Hermann, FR 1955, S. 400; Niepoth, FR 1957, S. 188.

lich zu regeln. Daß die Aufhebung der Unabänderlichkeit im engeren Sinne im Steuerrecht besonders häufig vorkommt, liegt an dem ungeheuer großen öffentlichen Interesse an einer gleichmäßigen und lückenlosen Besteuerung, das das Individualinteresse zurückdrängt, möglichst wenig Steuern zu zahlen und möglichst früh eine unabänderliche Entscheidung in Händen zu halten, auf die man sich bei seinen wirtschaftlichen Überlegungen verlassen kann. Diesen Interessen des Individuums steht das Interesse aller anderen Steuerzahler entgegen, deren Steuerlast größer wird, wenn eine Reihe Pflichtiger zu wenig Steuern zahlen. Ob die Abwägung dieser Interessen, zu denen das allgemeine Rechtssicherheitsinteresse kommt, in der Form, wie sie der Gesetzgeber in der AO vorgenommen hat, befriedigend ist und dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit entspricht, ist hier nicht zu entscheiden. Grundsätzlich hat der Staat die Möglichkeit, die Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Rechtssicherheit in der Form des Vertrauenskönnens auf den Steuerbescheid gegeneinander abzuwägen. Wo bei dieser Abwägung die Willkür anfängt, dürfte schwer zu beurteilen sein. Bei den Steuerbescheiden hat der Gesetzgeber trotz der vielen Durchbrechungen des Grundsatzes der Unabänderlichkeit im engeren Sinne doch dafür gesorgt, daß nicht jeder Fehler in der Wahrheitsermittlung, nicht jeder Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zur Abänderung führt. Es ist immer noch festzustellen, daß die Beseitigung der Unabänderlichkeit im engeren Sinne eine Ausnahme darstellen soll. Daher kann man die Folgerung ziehen, daß die endgültigen Steuerbescheide ¹²³⁾, die nicht Zölle und Verbrauchsteuern betreffen, der formellen Rechtskraft, der absoluten Unabänderlichkeit, der Unabänderlichkeit im weiteren Sinn teilhaftig sind.

Verfügungen über Ungehorsamsfolgen nach § 95 AO dürfen ebenfalls nur ausnahmsweise zurückgenommen oder abgeändert werden. Diesen Verwaltungsakten ist die formelle Rechtskraft daher ebenfalls zuzusprechen.

§ 96 AO stellt eine Sonderregelung für begünstigende, rechtsverleihende Steuerverwaltungsakte dar. Die Abänderungsmöglichkeiten der Ziffern 2 und 3 erklären sich aus der Dauerwirkung dieser Akte. Ziffer 1 ist begründet in der Lehre vom fehlerhaften Verwaltungsakt. Die Abänderungsmöglichkeit des § 96 Abs. II AO geht nicht über die Restitutionsmöglichkeit des § 580 Ziff. 4 ZPO hinaus. Auch bei den begünstigenden Steuerverwaltungsakten des § 96 AO ist die Annahme der formellen Rechtskraft gerechtfertigt.

Es bleibt schließlich noch zu prüfen, ob die Steuerverwaltungsakte des Steuerstrafrechts der formellen Rechtskraft fähig sind. Die Festsetzung einer Strafe durch die Verwaltungsbehörde, der sich der Beschuldigte nach § 445 AO

123) nicht die vorläufigen Steuerbescheide.

unterwirft, stellt einen Verwaltungsakt auf Unterwerfung dar. ¹²⁴⁾ Ein derartiges Verfahren ist dem Strafprozeß unbekannt und einem Anerkenntnis oder einem Vergleich im Zivilprozeß nicht unähnlich. Diese Straffestsetzungen werden, wenn sie gemäß § 2 der Verordnung vom 1.11.1921 ¹²⁵⁾ genehmigt worden sind, unanfechtbar und unabänderlich, da auch die Vorschriften der StPO über die Wiederaufnahme nicht auf diese Straffestsetzungen anzuwenden sind. ¹²⁶⁾ Ein Strafbescheid nach § 449 AO kann nur gemäß § 449 Abs. IV in Verbindung mit § 461, 464 AO auf Rechtsmittel hin ¹²⁷⁾ zurückgenommen werden. Ein Strafbescheid ist daher mit Ablauf der Einlegungsfrist für Beschwerde und Antrag auf gerichtliche Entscheidung unanfechtbar und unabänderlich. Selbst wenn die Vorschriften über die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Steuerstrafbescheide anwendbar wären ¹²⁸⁾, müßte die formelle Rechtskraft der Strafbescheide bejaht werden, denn die Abänderungsmöglichkeiten gehen nicht über die der StPO hinaus. Auch die Steuerverwaltungsakte, die eine Bestrafung des Täters im Verwaltungsstrafverfahren beinhalten, erfüllen daher die Voraussetzungen der formellen Rechtskraft.

Für die Einspruchsentscheidungen gilt hinsichtlich ihrer formellen Rechtskraft nach § 94 Abs. IV S. 1 AO das gleiche wie für die entsprechenden Steuerbescheide. Andere Rechtsmittelentscheidungen sind nach § 94 Abs. IV S. 2 AO unabänderlich im weiteren Sinne und formell rechtskräftig.

Nur bestimmte Steuerverwaltungsakte erwachsen nach den Ergebnissen dieser Untersuchung in formelle Rechtskraft. Es sind dies die endgültigen Steuerbescheide, die nicht Zölle oder Verbrauchsteuern betreffen, die Steuerverwaltungsakte nach §§ 95 und 96 AO, die Straffestsetzungen nach § 445 AO, die Steuerstrafbescheide und die Einspruchsentscheidungen und Rechtsmittelentscheidungen der Verwaltungsbehörden.

IV. Die materielle Rechtskraft der formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakte

Da die formelle Rechtskraft Voraussetzung der materiellen Rechtskraft ist, kann eine Untersuchung, ob Steuerverwaltungsakte materiell rechtskräftig werden, sich allein auf die formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakte

¹²⁴⁾ Wolff, § 48 III a 1, S. 247.

¹²⁵⁾ RGBI 1921 I, S. 1328.

¹²⁶⁾ Terstegen, III 3 D VI 1, S. 251.

¹²⁷⁾ Zu den Rechtsmitteln ist auch der Antrag auf gerichtliche Entscheidung zu rechnen.

¹²⁸⁾ Terstegen, III 3 C VI 4, S. 245, behauptet das.

beziehen, die nur einen Teil der Gesamtheit der Steuerverwaltungsakte bilden. Nach der Begriffsbestimmung der materiellen Rechtskraft als des Verbotes der nochmaligen Entscheidung der formell rechtskräftig entschiedenen Sache, des Streitgegenstandes, ergibt sich als weitere Voraussetzung der materiellen Rechtskraft, daß der Steuerverwaltungsakt über einen Anspruch im Sinne des § 322 ZPO entscheiden muß, das heißt es muß über das Bestehen oder Nichtbestehen einer aus einem Sachverhalt abgeleiteten Rechtsfolge entschieden werden. Daß eine solche Entscheidung in den Steuerbescheiden, die über das Bestehen eines Steueranspruchs entscheiden, und in den Steuerverwaltungsakten des Steuerstrafverfahrens, die über die Strafbarkeit befinden, gegeben ist, bedarf keiner näheren Begründung. Auch bei den Verwaltungsakten des § 95 AO wird darüber entschieden, daß ein Unrechtstatbestand vorliegt. Bei den begünstigenden, gestaltenden Steuerverwaltungsakten schließlich wird, wenn ein Anspruch auf diese Gestaltung besteht, über den Anspruch auf diese Gestaltung auch dann entschieden, wenn die Gestaltung vorgenommen wird. Es kann daher angenommen werden, daß die formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakte die Voraussetzung erfüllen, über das Bestehen oder Nichtbestehen einer Rechtsfolge der rechtsbegründenden Tatsachen zu entscheiden.

Aus § 325 ZPO, der den Personenkreis festlegt, auf den sich die Rechtskraft erstreckt, ergibt sich, daß die materielle Rechtskraft als Wirkung zwischen den Verfahrensbeteiligten sich auf bestimmte Personen beziehen muß.¹²⁹⁾ Diese Personen sind im Falle des Steuerverwaltungsakts der Steuerpflichtige, der Adressat, und der durch die Steuerverwaltungsbehörde vertretene Steuergläubiger. Damit sind die aus § 325 ZPO sich ergebenden Voraussetzungen erfüllt.

A. Streitstand

Die Frage, ob es überhaupt im Steuerrecht eine materielle Rechtskraft gibt, ist heftig umstritten. Zu diesem Problem können fünf verschiedene Meinungen vertreten werden:

- 1.) Es gibt im Steuerrecht überhaupt keine materielle Rechtskraft.¹³⁰⁾

¹²⁹⁾ Wragge, S. 31.

¹³⁰⁾ vertreten z.B. von Barske, § 83, S.158; zu dieser Ansicht kann wohl auch Riewald-Becker, § 93 Anm.1, S.420 gerechnet werden, der allerdings in § 222 Anm.1, 7 in dem Problem der Berichtigung doch ein Teilproblem der "sogenannten materiellen Rechtskraft" sieht.

- 2.) Nur die Urteile der Finanzgerichte erwachsen in materielle Rechtskraft. ¹³¹⁾
- 3.) Außer den Urteilen der Finanzgerichte werden auch die zweitinstanzlichen Entscheidungen der Steuerverwaltungsbehörden materiell rechtskräftig. ¹³²⁾
- 4.) Darüber hinaus erlangen auch Steuerbescheide die materielle Rechtskraft, sofern sie der formellen Rechtskraft fähig sind. ¹³³⁾
- 5.) Alle Urteile der Finanzgerichte und Steuerverwaltungsakte erwachsen in materielle Rechtskraft, sofern sie formell rechtskräftig sind und darin über einen Anspruch entschieden ist. ¹³⁴⁾

Der Kampf, der um die Rechtskraft im Steuerrecht geführt worden ist, galt hauptsächlich der materiellen Rechtskraft. Daß die materielle Rechtskraft auch im Steuerrecht ihren Platz hat, wird heute wohl kaum jemand bestreiten wollen, jedoch kann man nur bezüglich der Fähigkeit der Urteile der Steuergerichte, die materielle Rechtskraft zu erlangen, von einer herrschenden Lehre sprechen. ¹³⁵⁾ Hingegen ist der Kampf um die materielle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte noch nicht ausgefochten, und man

131) vertreten von Coester, S.103 u. 304, der nur den Entscheidungen des RFH materielle Rechtskraft zumaß; Niemann, VerwArch 40, S.141 ff., 149/50; BGH, Urt. v. 19.3.1953, III ZR 271/51 in NJW 1953, S.862.

132) vertreten von Giese, Dtsche VBl 1937, S.7/8; VerwArch 43, S.176; Klein, VerwArch 45, S.71.

133) vertreten von Braxmeier, S.28; Bühler, Lehrbuch, § 71 I, S.398; Steuerrecht, § 38 V, S.380/1; Hermann, FR 1955, S.398 ff.; für Schweizer Recht Blumenstein, S.291, 303, 358. Diese Meinung vertrat auch der RFH. s.E.v.27.4.1920, I A 222/19, in RFH 3, S.81 (83); E.v.15.12.1922, II A 274/22, in RFH 11, S.85/6; E.v.12.5.23, II A 92/23, in RFH 12, S.133 (139); E.v.13.3.25, II A 134/25, in RFH 16, S.25 (28); E.v.6.11.25, I B 15/25, in RFH 17, S.321/2; E.v.15.3.1928, VI A 627/27, in RFH 23, S.191/2; E.v.30.8.1928, II A 406/28, in RFH 24, S.88 (91); E.v.26.11.1928, IV A 162/28, in RFH 24, 129; E.v.27.4.23, IA 3/23, in StuW 1923, Sp.661, Nr.609; E.v.5.4.1929, I Ab 722/28 in StuW 1929 II, Sp.898, Nr.482. Auch der BFH dürfte wohl dieser Meinung angehören; vgl. E.v.10.6.53, II 113/53 U, BStBl 1953 III, S.214; E.v.14.3.56, II 137/55 U, BStBl 1956 III, S.137/8; E.v.17.4.56, I 218/55 U, BStBl 1956 III, S.190.

134) LG Frankfurt in DStR 1959, S.539 geht von der materiellen Rechtskraft der Strafbescheide aus.

135) s. dazu Reche, S.59/60.

muß zugeben, daß die Vertreter der Meinung, daß auch Steuerverwaltungsakte in materielle Rechtskraft erwachsen, es bisher an einer stichhaltigen Begründung ihrer Ansicht und einer Widerlegung der Gegenmeinungen haben fehlen lassen.

Vor Beginn der Untersuchung dieser Frage muß noch einmal eindringlich darauf hingewiesen werden, daß die materielle Rechtskraft keinesfalls mit der Unabänderlichkeit verwechselt werden darf. Die Abänderungsbestimmungen der AO, insbesondere die §§ 94 und 222 AO, stellen keine Durchbrechungen der materiellen, sondern der formellen Rechtskraft dar und stehen der Annahme der materiellen Rechtskraft nicht entgegen.¹³⁶⁾ Die materielle Rechtskraft wird nur dann betroffen, wenn neben einen formell rechtskräftigen Staatsakt ein zweiter Staatsakt in derselben Sache gesetzt werden darf, der nicht in seinem Wortlaut zu erkennen gibt, daß der erste dadurch aufgehoben oder geändert werden soll. Das Fehlen einer Unabänderlichkeit im engeren Sinne wäre daher kein Argument gegen die materielle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte.

B. Wörtliche und systematische Auslegung der AO

In der Abgabenordnung findet sich an verschiedenen Stellen der Ausdruck "Rechtskraft" oder "rechtskräftig".¹³⁷⁾ In den §§ 124 und 468 AO bezieht sich dieser Ausdruck eindeutig auf Steuerverwaltungsakte. Auch wenn man im Gebrauch dieses Ausdrucks nicht ein "Redaktionsversehen" erblickt¹³⁸⁾, kann doch darin nicht mit Sicherheit ein Beweis für die materielle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte gefunden werden, denn der Gesetzgeber könnte mit dem Ausdruck auch nur die formelle Rechtskraft gemeint haben.

Es müßten sich daher aus dem Gesetz weitere Anhaltspunkte für die materielle Rechtskraft ergeben, das heißt, es müßte sich aus dem Aufbau der Abgabenordnung und der übrigen Steuergesetze und aus dem Zusammenhang der Bestimmungen folgern lassen, daß eine nochmalige Entscheidung

136) Knöchlein, S. 61.

137) §§ 124, 199 I, 445, 458, 468 AO; früher auch in § 5 Abs. III AO a.F.

Der Ausdruck ist auch in den oben erwähnten Bestimmungen des Einkommensteuerrechts gebraucht. Dieser Gebrauch in § 26 EStG 1957 kann jedoch hier zur Beweisführung nicht herangezogen werden, da bewiesen werden muß, daß die materielle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte auch schon vor der Entscheidung des BVerfG vom 17.1.1957 galt.

138) Hensel, § 23 VI 1, S. 139.

der bereits durch einen Steuerverwaltungsakt entschiedenen Sache durch einen nicht als Abänderung oder Zurücknahme ausdrücklich bezeichneten und zugelassenen Akt ausgeschlossen sein soll.

Gegen eine derartige Schlußfolgerung könnte § 223 AO angeführt werden, der eine weitere Entscheidung in bestimmten Fällen, die Nachforderung der Steuern erlaubt, die nicht von § 222 AO betroffen sind, ohne daß es sich dabei um eine Abänderung handelt.¹³⁹⁾ Aus § 223 AO ergibt sich jedoch nicht, daß Steuerverwaltungsakte nicht der materiellen Rechtskraft fähig sind; denn § 223 AO ist mit den aus § 322 ZPO zu entnehmenden Rechtskraftgrenzen durchaus vereinbar. Die Rechtskraft wirkt nur so weit, wie über den Anspruch entschieden ist, das heißt, nur wenn über das Bestehen oder Nichtbestehen einer Steuerschuld, die aus einem bestimmten Vorgang herrührt, ein Bescheid ergangen ist, kann materiell rechtskräftig darüber entschieden sein. § 223 AO läßt sich so auslegen, daß eine "Nachforderung" nur dann gegeben ist, wenn eine Abgabepflicht auf Grund eines bestimmten Vorgangs noch nicht festgestellt ist. Das ist auch dann der Fall, wenn einzelne Steuervorfälle zwar schon zu einer Veranlagung geführt haben, aber durch diese Veranlagung noch nicht alle von dieser Steuerart betroffenen Vorgänge in einem bestimmten Zeitraum erfaßt sind oder sein sollen.¹⁴⁰⁾ § 223 AO führt also nur bei einer Rechtslage zur "Nachforderung", die der Lage entspricht, wenn eine Verurteilung wegen einer Mehrheit gleichartiger Straftaten erfolgt ist und nachträglich weitere Taten der gleichen Art festgestellt werden, die innerhalb der von den verurteilten Taten umgrenzten Zeit begangen sind. In diesem Falle steht die materielle Rechtskraft einer erneuten Bestrafung nicht im Wege.¹⁴¹⁾ § 223 AO schließt daher auch für solche Verwaltungsakte, bei denen eine Steuernachforderung möglich ist, die Annahme der materiellen Rechtskraft nicht aus.

Läßt sich aus dem Zusammenhang der Bestimmungen der Abgabenordnung die Geltung der materiellen Rechtskraft, des Verbots der nochmaligen Entscheidung, auch für Steuerverwaltungsakte herleiten oder nicht? Das setzt wiederum eine Untersuchung voraus, woraus sich in den übrigen Prozeßgesetzen, insbesondere der Zivil- und der Strafprozeßordnung, das Verbot der nochmaligen Entscheidung ergibt. Man wird dabei feststellen, daß in beiden Prozeßordnungen Bestimmungen über die materielle Rechtskraft keineswegs eindeutig

139) Rolf Kühn, § 223, Anm. 1, hält in allen Fällen, in denen durch Steuerbescheid entschieden ist, § 223 AO für ausgeschlossen. Dagegen Vogel, S.15.

140) ebenso Wernscheid, S.2/3.

141) Kern, Strafverfahrensrecht, § 50 B II 2 b, S.180.

nachweisbar sind, das Verbot der nochmaligen Entscheidung ist jedenfalls nirgends klar ausgesprochen. In der ZPO finden sich zwar in den §§ 322, 325 ff., 705, 706 und 1040 und in § 19 EGZPO einige Aussagen über die Rechtskraft. Nur die §§ 322, 325 ff. und 1040 ZPO handeln von den Rechtskraftwirkungen, unter denen auch die materielle Rechtskraft ihren Platz haben muß. Aber nirgends findet sich eine Bestimmung dieser Wirkung, eine ausdrückliche Setzung des Verbots der nochmaligen Entscheidung. Dasselbe gilt auch von der Strafprozeßordnung. Die §§ 316, 343 und 410 StPO enthalten zwar das Wort "rechtskräftig", aber keine dieser Bestimmungen geht in der Bezeichnung der Wirkungen der rechtskräftigen Entscheidung über § 458 AO hinaus. Man könnte einwenden, daß für das Gebiet des Strafrechts Art. 103 Abs. III GG das Verbot der nochmaligen Entscheidung ausspreche. Das ist jedoch nicht richtig, denn Art. 103 Abs. III GG stellt nur ein Verbot nochmaliger Bestrafung dar, verbietet aber nicht die Bestrafung nach Freispruch, also die nochmalige Entscheidung.

Woraus schließt man bei diesem Schweigen der Gesetze das Verbot der nochmaligen Entscheidung im Zivil- und im Strafprozeßrecht? In beiden Rechtsgebieten besteht zunächst eine starke Rechtstradition, die die materielle Rechtskraft als ein Grundprinzip des Prozeßrechts auch dann fordern würde, wenn die Gesetze den Begriff "Rechtskraft" überhaupt nicht kennen. Sodann schließt man aus dem Abänderungsverbot, der Unanfechtbarkeit und daraus, daß eine Wiederaufnahme nur ausnahmsweise gestattet ist, daß eine Umgehung all dieser den Bestand der Urteile sichernden Institute durch ein neues Verfahren über denselben Gegenstand ausgeschlossen sein soll. Es wäre sinnlos, Anfechtungsfristen zu setzen und die Wiederaufnahme nur unter strengen Bedingungen zuzulassen, wenn es möglich wäre, durch Erlangung eines zweiten widersprechenden Urteils die Wirkungen des ersten Urteils zu beeinträchtigen oder ganz aus der Welt zu schaffen.

Läßt sich auch für die formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakte ein derartiger Schluß aus der Unanfechtbarkeit und der Unabänderlichkeit ziehen, die nur unter bestimmten Voraussetzungen durchbrochen werden darf? Dieser Schluß kann gezogen werden. Welchen Sinn hätte es denn, die Anfechtbarkeit auszuschließen, wenn die Steuerpflichtigen auch noch nach Ablauf der Rechtsmittelfrist jederzeit sollten behaupten können, die Verwaltungsakte entbehren der gesetzlichen Grundlage! Welchen Sinn hätte es, die Abänderung zu verbieten, wenn die Steuerverwaltung das Abänderungsverbot jederzeit durch Erlass eines neuen Verwaltungsakts in gleicher Sache umgehen könnte! Es muß daher aus dem Zusammenhang der Unanfechtbarkeit und des Abänderungsverbots der AO der Schluß gezogen werden, daß auch für die

durch formell rechtskräftigen Verwaltungsakt erledigten Steuersachen das Verbot der nochmaligen Entscheidung gelten soll. Auch für die Steuerungsverwaltungsakte sind die in den §§ 65, 66 der Einleitung der Allgemeinen Gerichtsordnung für die Preussischen Staaten ausgedrückten Gedanken maßgeblich. In den §§ 445 und 458 AO kann eine positive Anordnung der materiellen Rechtskraft für die Verwaltungsakte des Steuerstraßverfahrens gesehen werden.

C. Nachprüfung des Ergebnisses durch Untersuchung der Interessenlage

Wie in allen Prozeßrechtsgebieten besteht auch im Recht der Steuererhebung ein Interessenkonflikt zwischen dem Bestreben nach vollständiger Durchsetzung der materiellen Steueransprüche und dem Bedürfnis nach Rechtsfrieden, nach Schutz des Bestehenden. Die Bestimmungen der Abgabensordnung stellen den Versuch dar, zwischen diesen Bedürfnissen einen Ausgleich, ein Kompromiß, herzustellen. Das hat zu der jetzigen Ausgestaltung der Abänderungsbestimmungen und zur Einführung der fristgebundenen Rechtsmittel geführt. Diese vom Gesetzgeber getroffene Interessenabwägung wäre aber entwertet, wenn die Verwaltung die ihr mißliebigen Rechtsfolgen dadurch beseitigen könnte, daß sie einen weiteren Steuerverwaltungsakt erläßt, wie dies in dem in dem Urteil des RFH vom 13. 3. 1925 ¹⁴²⁾ entschiedenen Fall geschehen ist. Es besteht ein Interesse des Steuerpflichtigen daran, daß auch diese Möglichkeit einer "Berichtigung" durch widersprechenden Akt ausgeschlossen ist; es kann ihm nicht zugemutet werden, auf einen Billigkeitserlaß angewiesen zu sein, durch den der Konflikt widerstreitender Steuerfestsetzungen vielleicht gelöst werden könnte; ¹⁴³⁾ das hieße, daß er zunächst Steuern, die zum zweiten Male für denselben Sachverhalt gefordert werden, bezahlen muß, wodurch ihm erheblicher Schaden erwachsen kann. Ein Interesse an der materiellen Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte könnte höchstens dann mit Recht geleugnet werden, wenn das Verhältnis widersprechender Steuerbescheide zueinander durch einen Rechtssatz klargestellt wäre. Ein solcher Rechtssatz ist jedoch nicht auffindbar. Wie für die Urteile

142) II A 134/25, in RFH 16, 25. In diesem Fall war zunächst Schenkungssteuer erhoben worden; nach Rechtskraft dieses Bescheids wurde der Steuerpflichtige noch zur Grunderwerbsteuer veranlagt.

143) Reche, S. 51 bestreitet unter Hinweis auf diese Möglichkeit das Interesse an der materiellen Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte. Mit der gleichen Begründung könnte auch das Interesse an der materiellen Rechtskraft der Urteile der Finanzgerichte verneint werden.

gilt auch für die Verwaltungsakte der Satz "lex posterior derogat legi priori" nicht. Urteil und Verwaltungsakt sind nicht in dem Sinne Willensakte wie die Gesetze. Beide enthalten zwar Erklärungen des Staatswillens, aber nicht in gleicher Art wie das Gesetz. Bei der Gesetzgebung bestimmt der Staat, welche Rechtsfolgen bestimmte Sachverhalte in Zukunft auslösen sollen, während beim Erlaß des Urteils und des Verwaltungsakts die Rechtsfolge, die der Staat für einen Sachverhalt zuvor festgelegt hat, für einen bestimmten Fall ermittelt wird. Bei der Gesetzgebung hat der Staat den Willen, neue Rechtsfolgen zu setzen und dabei die bisherigen Regelungen aufzuheben, und die Gesetzgebungsbefugnis schließt auch die Macht zur Aufhebung bestehenden Rechts ein. Das gilt aber nicht von der Verwaltungsbefugnis des Staates. Aus den Abänderungsbestimmungen der AO ergibt sich vielmehr, daß in den Fällen, in denen die formelle Rechtskraft bejaht worden ist, ein ausdrücklich erklärter Abänderungswille nur unter bestimmten Bedingungen rechtmäßig ist. Dann muß aber in diesen Fällen erst recht die stillschweigende Aufhebung des Aktes ohne Erklärung des Aufhebungswillens durch contrarius actus verboten sein. Andererseits würde aber die Annahme der Geltung des Satzes "prior tempore potior iure", der zur Nichtigkeit des zweiten Bescheids führen könnte, der Annahme der materiellen Rechtskraft gleichkommen. Da dieser Rechtssatz ebenfalls im Gesetz nicht ausgesprochen ist, müßte man den Nachweis in gleicher Weise wie den der materiellen Rechtskraft erbringen.

Die Verneinung des Interesses an der materiellen Rechtskraft beruht zudem auf einer Verkennung des Rechtsgrundes der materiellen Rechtskraft. Dieser Rechtsgrund besteht in der Verhinderung einander widersprechender Entscheidungen zum Schutze der Rechtssicherheit, nur in zweiter Linie auch im Schutze der Autorität des Staates und seiner Gerichte, die durch einander widersprechende Entscheidungen vermindert werden könnte. Das beweist der private Schiedsspruch, dem nach § 1040 ZPO ebenfalls die materielle Rechtskraft zukommt.¹⁴⁴⁾ Die Stärkung der Staatsautorität durch das Verbot der nochmaligen Entscheidung ist nur sekundär. Das Interesse der Steuerpflichtigen an der materiellen Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte muß daher bejaht werden.¹⁴⁵⁾

Wie stark andererseits das Interesse der Steuerverwaltung beziehungsweise des Staates an der materiellen Rechtskraft ist, zeigen die Beispiele der Ehegattenbesteuerung und anderer Fälle der Verletzung des Grundgesetzes,

144) Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 382.

145) so auch Fuchs, DStZA 1956, S. 369/70; Heinlein, DStR 1955, S. 462.
s. dazu auch Rolf Kühn, § 152 Anm. 3.

die nur durch die materielle Rechtskraft befriedigend gelöst werden können. Dabei wird immer in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige an einer erneuten Entscheidung interessiert ist, durch die das materiell Richtige durchgesetzt wird, die Steuerverwaltung sich auf die materielle Rechtskraft berufen wollen und umgekehrt.

Die Interessen der Parteien verlangen daher das Verbot der nochmaligen Entscheidung. Das durch systematische Auslegung der Abgabenordnung gefundene Ergebnis, die Geltung der materiellen Rechtskraft auch für Steuerverwaltungsakte, wird durch die Interessenlage und -abwägung bestätigt.

D. Die in der Literatur vorgetragenen Gegengründe gegen die Rechtskraftfähigkeit der Steuerverwaltungsakte und ihre Widerlegung.

Die Gründe, die gegen die Fähigkeit der Steuerverwaltungsakte, in materielle Rechtskraft zu erwachsen, vorgebracht werden, werden auch im allgemeinen Verwaltungsrecht gegen die Rechtskraftfähigkeit der Verwaltungsakte geltend gemacht. Sie lassen sich in drei Gruppen zusammenfassen.

1. Die aus den §§ 322, 325 ff. ZPO abgeleiteten Gegengründe

Die erste Gruppe dieser Gegengründe läßt sich zusammenfassen unter dem Oberbegriff der Schaffung weiterer, über die formelle Rechtskraft und die Entscheidung über einen Anspruch hinausgehender Voraussetzungen der materiellen Rechtskraft. Diese Voraussetzungen, versucht man, den §§ 322 und 325 ff. ZPO zu entnehmen und formuliert sie in folgender Weise: Die materielle Rechtskraft sei eine Institution des Prozeßrechts und komme nur solchen Staatsakten zu, die in der Form der richterlichen Entscheidung ergingen. Die Form der richterlichen Entscheidung sei nur dann gewahrt, wenn den Voraussetzungen des § 322 ZPO genügt sei, das soll heißen, es müsse eine richterliche Entscheidung über ein zwischen den Parteien streitiges Rechtsverhältnis gefällt werden. Da die Steuerverwaltungsakte diese Voraussetzungen nicht erfüllten, seien sie auch der materiellen Rechtskraft nicht fähig.¹⁴⁶⁾ Dieser Einwand wäre nur dann richtig, wenn die genannten Tatbestände im Zivil- und im Strafprozeß Voraussetzungen der materiellen Rechtskraft wären. Sind im Zivilprozeßrecht nur richterliche Entscheidungen der materiellen Rechtskraft fähig? Nein, das Gegenteil beweist das Mahn-

146) Fuisting, VerwArch 4, S.311; Niemann, VerwArch 40, S.141 ff.; Reche, S.55 ff.; dagegen Wragge, S.37/38.

verfahren der ZPO; obwohl in diesem Falle nicht der Richter entscheidet, stellt § 700 ZPO den Vollstreckungsbefehl dem Versäumnisurteil gleich, das seinerseits wieder, wenn unanfechtbar geworden, dem unanfechtbaren Urteil nach streitiger Verhandlung auch hinsichtlich der materiellen Rechtskraft gleichsteht, da § 322 ZPO nur von Urteilen schlechthin spricht, ohne dabei zwischen Versäumnisurteilen und Urteilen nach streitiger Verhandlung zu unterscheiden. Andererseits beweisen sowohl das Versäumnisurteil als auch das Anerkenntnisurteil des Zivilprozesses, daß ein Rechtsstreit zumindest in der Form einer streitigen Verhandlung nicht Voraussetzung der Rechtskraft ist; es genügt die Möglichkeit eines Streites, und auch im Falle des Anerkenntnisurteils, in dem möglicherweise festgestellt wird, daß der Beklagte durch sein Verhalten keinen Anlaß zur Klage gegeben hat (§ 93 ZPO), ergeht ein der Rechtskraft fähiges Urteil. Im Strafprozeß braucht ein Rechtsstreit ebenfalls nicht vorzuliegen; ein rechtskraftfähiges Urteil ergeht auch dann, wenn der Angeklagte die Beschuldigungen zugibt und keine Anträge stellt. Die Mitwirkung der Parteien ist nicht Voraussetzung der materiellen Rechtskraft.

Dem Urteils- und dem Mahnverfahren des Zivilprozesses gemeinsam ist, daß Gerichtsbehörden tätig werden und nicht etwa der Kläger und Gläubiger selbst oder sein Vertreter den Akt erlassen können. Beim Steuerverwaltungsakt dagegen entscheidet eine staatliche Behörde, deren Aufgabe es ist, die staatlichen Interessen bei der Durchsetzung der Steueransprüche wahrzunehmen. Auf diesen Punkt, die Entscheidung durch eine Gerichtsbehörde¹⁴⁷⁾, wird entscheidenden Wert legen, wer von der Interpretation Rechtskraft gleich Gerichtskraft gleich Kraft des Richterspruchs ausgeht. Aber auch dieser Tatbestand erscheint nicht als ausschlaggebend und ausreichend, um das durch systematische und teleologische Gesetzesauslegung gewonnene Ergebnis zu entkräften, wenn man sich klarmacht, was eigentlich beim Mahnverfahren zur materiellen Rechtskraft führt, insbesondere also etwa bei einem unrichtigen, rechtlich nicht gerechtfertigten Zahlungsbefehl. Ist das wirklich das Handeln des Gerichts, der Justiz, des Justizinspektors? Die materielle Rechtskraft des Vollstreckungsbefehls beruht vielmehr darauf, daß durch das Nichteinlegen der zulässigen Rechtsmittel die Möglichkeit einer richterlichen Entscheidung abgeschnitten ist, daß es nicht mehr zu einem Urteil kommen kann. Das wird materiell durch die Rechtsverschweigung des Beklagten, durch sein fingiertes Zugeständnis, begründet. Der gleiche Tat-

147) Auf den materiellen Begriff der Rechtsprechung soll erst weiter unten eingegangen werden. Hier geht es nur um eine Gerichtsbehörde im formellen Sinne.

bestand, die Nichteinlegung der Rechtsmittel, die Rechtsverschweigung und das fingierte Zugeständnis der Steuerpflichtigen, ist aber auch bei den formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakten erfüllt, da ja nach Art. 19 Abs. IV GG bei jedem Steuerverwaltungsakt die Möglichkeit der Nachprüfung durch die Gerichte gegeben ist ¹⁴⁸⁾, so daß jeder Steuerverwaltungsakt ähnlich den Akten des Mahnverfahrens als ein dem Urteil vorgeschalteter Akt angesehen werden kann. Die Möglichkeit des Rechtsstreits besteht auch hier. Die Verwaltung hat ihrerseits durch den Erlass des Verwaltungsakts ihre Überzeugung von der Richtigkeit dieses Aktes bekundet und steht an der Stelle des Gläubigers im Mahnverfahren, dessen Handeln, die Stellung des Antrags, ihm gegenüber die Rechtskraft bewirkt, da er damit die Berechtigung seines Handelns erklärt und, wenn der Zahlungs- und der Vollstreckungsbefehl erlassen sind, seinem Antrag gemäß verfahren ist.

Bei dieser Gleichartigkeit der Rechtslage erscheint es als unwesentlich, wem gegenüber der Gemahnte sich seines Rechts verschweigt und daß in das Mahnverfahren die Justizbehörden eingeschaltet sind. Deren Einschaltung bezweckt lediglich die Wahrung der Förmlichkeiten, die Einhaltung der Fristen, Sicherung des Beweises und vor allem, dem Handeln des Gläubigers die Unterstützung durch die staatliche Autorität zu gewähren. All dies ist im Steuerverwaltungsverfahren als in einem förmlichen Verfahren mit staatlicher Autorität gegeben, und daher bedarf es der Zuziehung der Gerichte nicht, um die materielle Rechtskraft herbeizuführen ¹⁴⁹⁾. Der hoheitlich handelnde Staat braucht sich nicht der Autorität seiner Gerichte zu bedienen, um seine Steueransprüche gegen die Bürger durchzusetzen. Auch um einem Staatsakt materielle Rechtskraft beizulegen, bedarf es nicht der in der allgemeinen Staatsgewalt enthaltenen Gerichtsgewalt. Daß die Steuerverwaltungsakte der gerichtlichen Kontrolle unterliegen, also "vorbehaltlich des Rechtsweges" ergehen, spricht, solange die Beschreitung des Rechtsweges an Fristen gebunden ist, nicht gegen die Rechtskraftfähigkeit der Verwaltungsakte; ¹⁵⁰⁾ denn mit Fristablauf wird der Vorbehalt hinfällig.

Im übrigen ist es aber auch nicht richtig, daß es Voraussetzung der materiellen Rechtskraft wäre, daß die entscheidende staatliche Stelle nicht an der Wahrnehmung der betroffenen staatlichen Belange beteiligt wäre. Das beweist das Strafurteil, denn dabei ist der Richter zugleich auch Vertreter des

148) vgl. BFHE v. 17.4.51, GrSD 1/51 S, in BFH 55, S.277 = BStBl 1951 III, S.107 = StuW 1951 II, Sp.203, Nr. 97.

149) Mattern, Verwaltungszwangsverfahren, S.18 (B).

150) a.A. Coester, VI 1 b, S.304.

staatlichen Strafanspruchs, was dadurch bewiesen wird, daß er über die Anträge der Staatsanwaltschaft hinausgehen darf, wenn er die beantragte Strafe nicht für ausreichend und die staatlichen Interessen für durch die Staatsanwaltschaft nicht genügend wahrgenommen erachtet.

Aus den §§ 322 und 325 ff. ZPO lassen sich daher keine Bedingungen für den Eintritt der materiellen Rechtskraft herleiten, die über die in dem Begriff des Steuerverwaltungsakts und in der Entscheidung über einen Anspruch enthaltenen Voraussetzungen hinausgehen.

2. Die aus der Lehre vom fehlerhaften Verwaltungsakt hergeleiteten Gegengründe

Eine weitere Gruppe von Bedenken läßt sich unter dem Oberbegriff der Lehre vom fehlerhaften Staatsakt und den Wirkungen der Staatsakte zusammenfassen. Es wird behauptet, der fehlerhafte Steuerverwaltungsakt sei - im Gegensatz zum unrichtigen Urteil - nichtig, erzeuge keinerlei Rechtswirkung für oder gegen die Betroffenen oder die Verwaltung, binde daher auch die Steuergerichte und andere Gerichte, etwa die Zivilgerichte bei der Inzidentkontrolle, nicht und sei daher auch der materiellen Rechtskraft nicht fähig.¹⁵¹⁾ Es könne also nur ein materiell richtiger Steuerverwaltungsakt in Rechtskraft erwachsen; um dessen Geltung brauche man aber nicht besorgt zu sein, da ihm ein neuer, notwendig falscher und daher nichtiger und wirkungsloser widersprechender Steuerverwaltungsakt nicht entgegenwirken könne. Dieser Einwand beruht auf einer Verkennung der Lehre vom fehlerhaften Verwaltungsakt.¹⁵²⁾ Die Gleichstellung unrichtig gleich nichtig kann nicht vollzogen werden, sonst wäre es überflüssig, daß das Gesetz eine Anfechtungsmöglichkeit gibt; eine Nichtigkeitsklage zur Verhinderung der Vollstreckung wäre dann ausreichend. Gerade der wichtigste Steuerverwaltungsakt, der Steuerbescheid, ist, wenn die Veranlagung fehlerhaft ist, nicht nichtig, sondern nur anfechtbar.¹⁵³⁾ Andernfalls wären die komplizierten

151) Reche, S. 48 ff. Auch Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 378, scheint dazu zu neigen, den fehlerhaften Verwaltungsakt für regelmäßig nichtig zu erklären, argumentiert aber in MDR 1949, S. 395 ff., insbes. 396 unter II 2 c), gerade umgekehrt: Weil der Verwaltungsakt der materiellen Rechtskraft nicht teilhaftig ist, ist er, wenn fehlerhaft und daher ohne gesetzliche Ermächtigung erlassen, nichtig.

152) vgl. hierzu: Jellinek, Der fehlerhafte Staatsakt, insbes. S. 29 ff.; Tipke, StuW 1957 I, Sp. 6.

153) Hensel, § 23 III, S. 125/6.

Abänderungsbestimmungen unverständlich und überflüssig. Auch wird daraus, daß für die Strafurteile die Möglichkeit der Nichtigkeit heute in der Rechtslehre allgemein eingeräumt wird ¹⁵⁴⁾ ¹⁵⁵⁾, nicht etwa der Schluß gezogen, es gebe keine materielle Rechtskraft der Strafurteile.

Daß die Steuerverwaltungsakte die Zivilgerichte oder andere Gerichte nicht "binden", ist ebenfalls kein Grund gegen ihre Rechtskraftfähigkeit. Da sich die Nachprüfung der Gerichte im Rahmen der Inzidentkontrolle ¹⁵⁶⁾ nur darauf erstreckt, ob der Steuerverwaltungsakt nichtig ist, und, wenn er nicht nichtig ist, die Tatbestandswirkungen des Steuerverwaltungsakt zu beachten sind ¹⁵⁷⁾, entfaltet der nur anfechtbare Verwaltungsakt die gleichen Wirkungen wie ein Urteil. Über die Tatbestandswirkungen hinaus wirken die in einem Urteil der Zivilgerichte getroffenen Feststellungen auch in einem anderen Verfahren nicht, etwa in einem Strafverfahren. Das Verbot der nochmaligen Entscheidung besteht, auch wenn es nur um präjudizielle Fragen geht, immer nur im Rahmen gleichartiger Verfahren.

-
- 154) Die Möglichkeit der Urteilsnichtigkeit vertreten in der Strafprozeßliteratur: v. Baligand, Gers 72, S. 171 ff. (222 ff.); Beling, 48 II 6, S. 207 ff.; Binding, Grundriß § 120, S. 244; Exner, VII 21, S. 74; Friedländer, GerS 58, S. 339 ff.; H Gerland, Strafprozeß, § 88 IV, III 2 c, S. 296; Gündel in Leipziger Kommentar, Vorbem. 27a vor § 151; Henkel, § 72 IV 1 a) bb), S. 306; v. Hippel, § 58 VII 1, S. 375; Krug, ZStrW 25, S. 410 ff.; Oetker, Rechtsgang 1, S. 12; Karl Peters, § 54, S. 407; Rosenfeld, § 93, S. 232; Eb. Schmidt, Nr. 218, S. 114/5; Voß, GoldtArch 54, S. 247; wohl auch RG in RGStr 40, S. 270 (273); 72, S. 77 (78); a. A. Dohna, IV, 4, S. 220/1, der jedoch für den Fall zweier widersprechender Urteile in eadem re eine Ausnahme macht (S. 222); Kroschel, GerS 69, S. 138 ff.; Ullmann, § 143 III, S. 601, § 78 II 4 (6), S. 708, § 86 I, S. 761.
- 155) Die Möglichkeit einer Urteilsnichtigkeit wird ferner bejaht von Bettermann: Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 381; Goldschmidt, S. 502; Jauernig, S. 148 ff.; Schöнке-Schröder-Niese, § 70 III 2, S. 322; Stein-Jonas, Vorbem. I 2 vor § 578.
- 156) s. zur Frage der Inzidentkontrolle: Fleiner, 4. Aufl., 12, S. 197 Anm. 64, 8. Aufl. § 2 I 1, S. 12; Klein, Sachliche Zuständigkeit, S. 20 ff.; Kormann, System, S. 221 ff.; RGZ 119, 193 (196); Haueisen, NJW 1953, S. 122/3.
- 157) Wolff, § 20 V a), S. 74.

Zu dieser Gruppe der Einwendungen gehört es, wenn die materielle Rechtskraft der Verwaltungsakte im Steuerstrafverfahren mit der Begründung bestritten wird, die Strafbescheide könnten dann kein Verbot der nochmaligen Entscheidung bewirken, wenn die Tat vor den ordentlichen Gerichten hätte abgeurteilt werden müssen und daher die Strafgewalt der Verwaltungsbehörden nicht ausreichend gewesen wäre.¹⁵⁸⁾ Dieser Einwand besteht, wie sich aus § 65 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten ergibt, nicht zu Recht. Aus § 65 OWiG geht hervor, daß auch die nach § 48 OWiG von der Verwaltungsbehörde erlassenen Bußgeldbescheide das Verbot der nochmaligen Entscheidung bewirken und nur unter bestimmten Umständen der Strafverfolgung nicht entgegenstehen, selbst wenn es sich nicht um eine Ordnungswidrigkeit, sondern um eine Straftat gehandelt hat.¹⁵⁹⁾ Das muß aber erst recht für das Verwaltungssteuerstrafverfahren gelten, das, wie sich aus den §§ 418, 422 in Verbindung mit § 421 Abs. II AO ergibt, auch Straftaten nach dem Strafgesetzbuch erfaßt. Es erscheint daher nicht angängig, entgegen § 445 Abs. I S. 2 und § 458 AO die materielle Rechtskraft der Entscheidungen der Verwaltungsbehörden im Steuerstrafverfahren zu verneinen.

3. Die aus der Gewaltenunterscheidungslehre hergeleiteten Gegengründe

Die letzte Gruppe der Einwände gegen die Fähigkeit der Steuerverwaltungsakte, materiell rechtskräftig zu werden, ergibt sich aus der Unterscheidung von Rechtsprechung und Verwaltung. Man behauptet, die materielle Rechtskraft sei ein Spezifikum der Rechtsprechung¹⁶⁰⁾ und könne schon aus diesem Grunde den Verwaltungsakten, insbesondere also auch den Steuerwaltungsakten, nicht zukommen.¹⁶¹⁾ Um zu diesem Einwand Stellung

158) Rosenfeld, § 87 IV, S. 214; ähnlich auch RG in RGStr 23, S. 232, worin zwar die materielle Rechtskraft bejaht wird, jedoch mit der Einschränkung, daß die materielle Rechtskraft nur eingreift, wenn die Behörde zur Entscheidung zuständig war und die Gesichtspunkte behandelt hat, die erneut vorgetragen werden; s. auch RGStr 4, S. 243; 34, S. 165; 37, S. 426/7; 47, S. 306/7.

159) vgl. dazu Roßberg, § 65 Anm. I 4 und 5; Stoecker, MDR 1952, S. 385 (388).

160) Bernatzik, S. 130.

161) Bettermann, MDR 1950, S. 266; Loppuch, NJW 1953, S. 1128 Anm. 13; Reche, S. 46 ff.; Bettermann kennzeichnet in Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 362, als Richtersprüche diejenigen gerichtlichen Entscheidungen, "die Rechtssprüche sind, also verbindlich aussprechen, was Rechtens ist, und damit der materiellen Rechtskraft fähig sind".

zu nehmen, ist eine Auseinandersetzung mit der Lehre von der Unterscheidung von Rechtsprechung und Verwaltung erforderlich. Leider herrscht auf diesem Gebiet trotz seiner durch Art. 92 des Bonner Grundgesetzes erheblich gesteigerten Bedeutung ein außerordentliches Durcheinander von Begriffen und Begriffsbestimmungen¹⁶²⁾ und die Möglichkeit einer sauberen Trennung muß fast bezweifelt werden.¹⁶³⁾ Man unterscheidet eine materielle und eine formelle Begriffsbestimmung, und daneben besteht auch noch eine modale. Bei der materiellen Begriffsbestimmung versucht man in der Regel, das Wesen der Rechtsprechung zu definieren und bestimmt dann die Verwaltung im materiellen Sinne als die Summe der staatlichen Tätigkeiten, nachdem daraus die Gesetzgebung und die Rechtsprechung ausgesondert sind.¹⁶⁴⁾ Während die Bestimmung des Begriffs der Gesetzgebung geringere Schwierigkeiten macht, ist die Bestimmung des Begriffs der Rechtsprechung im materiellen Sinne, auf die es hier entscheidend ankommt, außerordentlich schwierig.¹⁶⁵⁾

Oft wird versucht, Rechtsprechung im materiellen Sinne zu definieren als die Anwendung abstrakter Rechtsnormen auf konkrete Sachverhalte.¹⁶⁶⁾ Wie sogleich einleuchtet, fallen unter diesen Begriff zahllose Handlungen der Verwaltung; insbesondere stellt auch der Steuerbescheid die Anwendung abstrakter Rechtsnormen, der Steuergesetze, auf einen konkreten Sachverhalt dar, den Fall, der einer Steuer unterliegt oder nicht unterliegt.¹⁶⁷⁾ Bekennt man sich zu diesem Rechtsprechungsbegriff, so muß man zur materiellen

162) Menger, § 7, S. 21/2 und ff., der selbst den Begriff "Rechtspflege" für Rechtsprechung im materiellen Sinne gebraucht. Es kann im Rahmen dieser Untersuchung nicht darauf ankommen, alle in diesem Zusammenhang gehörenden Begriffe herauszustellen; daher werden materielle Abgrenzungen, die für andere Begriffe geprägt worden sind, hier dem Begriff der Rechtsprechung im materiellen Sinne zugeordnet.

163) Merkl, Verwaltungsrecht, § 3, S. 34 ff., bestreitet die Möglichkeit einer exakten Systematisierung. Arndt, AöR 60, S. 189.

164) O. Mayer, Verwaltungsrecht, 3. Aufl., § 1 II 3, S. 7.

165) vgl. hierzu auch die bei Klein, Verwaltungs-Steuerstrafverfahren, S. 20, angegebene Literatur.

166) Bernatzik, S. 64; O. Mayer, Verwaltungsrecht, 3. Aufl., § 1 II, S. 5/6; Laband, Bd. II § 64 II, S. 176 ff.; ähnlich auch der vom RG in RGStr 71, S. 315/6 verwendete Begriff der "Rechtssache".

167) Flume, S. 78 ff.

Rechtskraft der Steuerbescheide, der Verwaltungsakte nach § 95 AO, der Verwaltungsakte des Steuerstrafverfahrens und auch der Verwaltungsakte nach § 96 AO kommen. ¹⁶⁸⁾

Da man diesen Rechtsprechungsbegriff zu weit fand, hat man sich um eine Verfeinerung des Begriffs bemüht; denn man erkannte, daß die Mehrzahl der Staatsakte das Element der Rechtsanwendung in mehr oder weniger ausgesprochener Form enthält - auch die Akte der Gesetzgebung. ¹⁶⁹⁾ Es soll deshalb unter Rechtsprechung im materiellen Sinn der "verselbständigte" Ausspruch dessen verstanden werden, was in Anwendung des geltenden Rechts auf einen konkreten Tatbestand durch eine staatliche Autorität im Einzelfall Rechtens ist. ¹⁷⁰⁾ Hierdurch wird zum Ausdruck gebracht, daß bei den Akten der Rechtsprechung die Rechtsanwendung überwiegt. Aber dies dürfte im Einzelfall doch schwierig festzustellen sein; es gibt auch Verwaltungsakte, die reine Rechtsanwendung beinhalten; man denke etwa an die feststellenden Verwaltungsakte, die im Steuerrecht besonders häufig sind. Sodann trifft diese Definition aber auch von den Gerichtsakten eigentlich nur die Feststellungsurteile; denn nur diese stellen wirklich verselbständigte Aussprüche dessen dar, was Rechtens ist. Schon beim Leistungsurteil, das dem Kläger den Vollstreckungsanspruch zuerkennt, stehen neben der Rechtsanwendung andere Aufgaben und beim Gestaltungsurteil, besonders aber beim Strafurteil, überwiegen die Gestaltungswirkungen die Rechtsanwendung. Es wird daher darauf abgestellt, ob das Überwiegen der Rechtsanwendung dadurch kenntlich gemacht ist, daß der Ausspruch durch ein besonderes Verfahren verselbständigt und von vorausgehenden und nachfolgenden Vollziehungsakten abgetrennt ist, was nur auf Grund besonderer organisatorischer und prozessualer Vorkehrungen möglich sei, die der Gesetzgeber treffen, aber auch unterlassen könne. ¹⁷¹⁾ Damit ist aber die Möglichkeit einer rein materiellen Bestimmung aufgegeben ¹⁷²⁾, und es vermischen sich mit ihr formelle Elemente.

Häufig wird versucht, den Begriff dadurch schärfer zu bestimmen, daß man das Element der Streitentscheidung durch einen unparteiischen Dritten in die Begriffsbestimmung einführt, der mit dem Rechtsstreit in keiner Weise

168) Bernatzik, S. 68; Knöchlein, S. 69 und ff.

169) Thoma, § 71 I 2 2 a, S. 128 ff.

170) Thoma, S. 129; Klein, Wehrbeitrag, S. 583.

171) Thoma, S. 129.

172) Thoma, S. 129.

verquickt und sachlich unabhängig sei. ¹⁷³⁾ Auch hierbei verläßt man das Gebiet des rein Materiellen und führt ein modales Element ein. ¹⁷⁴⁾ Diese Begriffsbestimmung versagt schon im Zivilprozeß, der nicht denknötwendig Rechtsstreit, Streit von Parteien, sondern lediglich auf die Möglichkeit des Streitens angelegt ist. ¹⁷⁵⁾ Sie versagt erst recht beim Strafverfahren, bei dem die Staatsanwaltschaft keine echte Partei ist sondern nur formell als Partei auftritt ¹⁷⁶⁾, und bei dem auch dem Richter die Wahrnehmung der staatlichen Interessen obliegt. ¹⁷⁷⁾ Wahrnehmung staatlicher Interessen und Rechtsprechung schließen sich nicht aus ¹⁷⁸⁾, wie das Strafverfahren, das Jugendgerichtsverfahren und in Zivilsachen das Ehescheidungsverfahren beweisen.

Selbst wenn diese Definition richtig sein sollte, kann aber das zur Spezialisierung eingeführte Moment der Streitentscheidung nicht über die Rechtskraftfähigkeit entscheiden, da - wie oben gezeigt - ein Rechtsstreit nicht Voraussetzung der materiellen Rechtskraft ist.

Um auch die Entscheidung von Strafsachen unter den Begriff der Rechtsprechung im materiellen Sinne unterordnen zu können, wird Rechtsprechung auch als die Entscheidung von Rechtsstreitigkeiten und Strafsachen definiert. ¹⁷⁹⁾ Diese Begriffsbestimmung schließt aber die abstrakte Normenkontrolle durch das Bundesverfassungsgericht nicht ein, so daß man genötigt ist, diese Gerichtstätigkeit zur Gesetzgebung zu rechnen. ¹⁸⁰⁾ Das kann schon deshalb nicht richtig sein, weil die Gesetzgebung neues Recht schafft, während bei der abstrakten Normenkontrolle nur die Vereinbarkeit geschaffe-

173) so z.B. Bötticher, ZZP 51, S.207/8; Friesenhahn, Justiz und Verwaltungsrechtsschutz, S.104; Thoma-Festschrift, S.26 ff.; Jellinek, Verwaltungsrecht, § 1 I, S.5; Kern, Rechtspflege, § 95 A 1, S.475; Hans Peters, 1 II 1 b), S.3. Dagegen Arndt, AÖR 60, S.211; Bühler, Subjekt. öfftl. Rechte, S.265, Anm.6; Menger, S.37 ff.; Zorn, VerwArch 2, S.93 Anm.73. Diese Begriffsbestimmung ist für Art. 92 GG wenig brauchbar, da Art. 92 GG dadurch zu einer Tautologie wird.

174) Mattern, StuW 1950 I, Sp.360; Wolff, § 19 I a 4, S.66.

175) Hellwig, System, § 71 I, S.38.

176) Sauer, Grundlagen, S.309.

177) Sauer, Grundlagen, S.307/8.

178) a.A. Flume, S.81.

179) Wolff, § 19 I b) 3, S.67, § 47 I c), S.242.

180) Wolff, § 19 I b) 5, S.67.

nen Rechts mit dem Verfassungsrecht geprüft wird. ¹⁸¹⁾ Sodann muß aber auch angenommen werden, daß das Grundgesetz, da es die Rechtsprechung den Richtern überträgt, diese von der Gesetzgebung ausschließen will, weil es keine Gesetzgebungermächtigung an die Richter kennt. ¹⁸²⁾ Ein weiterer Fehler dieser Definition ist, daß sie nur eine Aufzählung von Einzelfällen, die zur Rechtsprechung gehören, nicht dagegen eine Begriffsbestimmung darstellt; sie ist auch lediglich historisch begründet. Vertreter dieses Rechtsprechungsbegriffs müßten die materielle Rechtskraft der Verwaltungsakte des Steuerstrafverfahrens bejahen. ¹⁸³⁾

Man kann schließlich auch nicht die sachliche Unabhängigkeit für den Begriff der Rechtsprechung maßgeblich sein lassen. ¹⁸⁴⁾ Damit zieht man den Modus, den Art. 97 GG für die Rechtsprechung fordert, in den Begriff der Rechtsprechung im materiellen Sinne hinein. Es ist zwar richtig, daß, wenn Rechtsprechung im materiellen Sinn vorliegt, eine Weisungsbindung, wie sie beim Steuerverwaltungsakt gegeben ist, nach Art. 97 GG unzulässig ist; aber man kann nicht erst daraus, daß die Weisungsbindung gesetzlich ausgeschlossen ist, folgern, daß Rechtsprechung im materiellen Sinne vorliegt, sondern muß vielmehr erst den Nachweis führen, daß ein Staatsorgan Rechtsprechung im materiellen Sinne ausübt, um dann die sachliche Unabhängigkeit zu fordern.

Ebenfalls unrichtig dürfte es sein, die Rechtsprechung im materiellen Sinne von der Rechtskraft her zu bestimmen als das auf Herbeiführung der Rechtskraft gerichtete Verfahren. ¹⁸⁵⁾ Entweder ist die Rechtskraft - wie behauptet - nur bei Akten der Rechtsprechung möglich, dann ist Voraussetzung der materiellen Rechtskraft der Nachweis, daß es sich um Rechtsprechung im materiellen Sinne handelt, oder aber die materielle Rechtskraft ist auch Verwaltungsakten eigen, und dann müßten diese der Rechtsprechung im materiellen Sinne zugerechnet werden. Außerdem wird nicht klargestellt, welche Eigenschaften ein Verfahren haben muß, um auf Herbeiführung der Rechtskraft gerichtet zu sein; wahrscheinlich würde eine solche Klarstellung wieder bei dem Wesensmerkmal der Streitentscheidung enden.

181) Menger, S. 44.

182) BFH Urt. v. 6.5.59 VI 170/58 in B 1959, S. 850; Urt. v. 21.8.59 VI 289-290/58 U in B 1959, S. 1101/2.

183) Gerland, ZStW 13, S. 232; Moser, NJW 1956, S. 533.

184) Menger, S. 46.

185) Arndt, AÖR 60, S. 213 ff.; BGH Urt. v. 21.4.59, 1 StR 504/58 in NJW 1959, S. 1230 (1231).

Am überzeugendsten dürfte es sein, das Wesen der Rechtsprechung im materiellen Sinne von der in Art. 19 Abs. IV GG den Gerichten zugewiesenen Rechtsschutzaufgabe her zu bestimmen.¹⁸⁶⁾ Man könnte die Rechtsprechung im materiellen Sinne definieren als die Anwendung des Rechts auf konkrete Sachverhalte zur Entscheidung über behauptete Rechtsverletzungen. Dabei wäre allerdings zu prüfen, ob dadurch wirklich alle Rechtsprechungsaufgaben erfaßt sind.¹⁸⁷⁾ Wird der Begriff so gefaßt, dann ist jedoch die Verneinung der materiellen Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte auf Grund dieser Unterscheidung der Rechtsprechung von der Verwaltung nicht möglich. Zwar ist die Entscheidung über eine behauptete Rechtsverletzung nicht Inhalt der Steuerbescheide und anderer Verwaltungsakte.¹⁸⁸⁾ Aber auch im Prozeßrecht werden Akte, die keine Entscheidung über eine behauptete Rechtsverletzung enthalten, materiell rechtskräftig, so zum Beispiel die Vollstreckungsbefehle, deren Aufgabe nur ist, dem Gläubiger die Möglichkeit der Vollstreckung zu geben. Dem formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakt und dem formell rechtskräftigen Vollstreckungsbefehl ist gemeinsam, daß sie als unanfechtbare Staatsakte die Möglichkeit einer gerichtlichen Entscheidung ausschließen, auch wenn sie eine Rechtsverletzung enthalten, und daher ein Urteil ersetzen. Hierauf beruht die materielle Rechtskraft der Vollstreckungsbefehle; so läßt sich auch die materielle Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte begründen.

Da es sich bisher als außerordentlich schwierig erwiesen hat, eine befriedigende Definition der Rechtsprechung im materiellen Sinne zu finden, geht man den Weg, das Wesen der Verwaltung und das der Rechtsprechung durch eine Beschreibung ihres Handelns zu ermitteln.¹⁸⁹⁾ Zu diesen Versuchen gehört es zunächst, zu behaupten, für die Rechtsprechung sei die Rechtsanwendung Selbstzweck, für die Verwaltung dagegen nur Mittel zum Zweck¹⁹⁰⁾,

186) Das klingt bei Arndt, AÖR 60, S. 2/3 ff., und Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 370 ff., an.

187) Bernatzik, S. 61, bestreitet das.

188) Auch im Polizeirecht, das Rechtsschutzaufgaben hat, wird nicht über das Vorliegen einer Rechtsverletzung, sondern über das Vorliegen der Voraussetzungen zu polizeilichem Eingreifen entschieden.

189) Forsthoff, § 1, 1, S. 1 ff.

190) so Giese, Verwaltungsrecht, § 3 C I b), S. 21; Reche, S. 47; BVerwG Urt. v. 13. 6. 1959 I C 66/57, in B 1959, S. 914 = NJW 1959, S. 1507. Dagegen Arndt, AÖR 60, S. 209 ff.; Bötticher, ZZP 51, S. 208; Forsthoff, § 1, 1, S. 3 ff.; Merkl, § 3, S. 24; Wolff, § 19 I a 3, S. 66.

das Recht bestimme für die Verwaltung lediglich die Grenzen ihres Dürfens. Diese Unterscheidung geht aus von einer unterschiedlichen psychologischen Einstellung des Richters und des Angehörigen der Verwaltung zum Recht. Eine derartige unterschiedliche Einstellung ist zwar denkbar, aber kaum nachzuweisen, besonders in Einzelfällen, in denen auch der Angehörige der Verwaltung seine Entscheidung nur dem Gesetz entnehmen darf, wie etwa beim Steuerbescheid. Sie ist daher zur Abgrenzung wenig geeignet.¹⁹¹⁾ Hierbei scheint die Vorstellung im Spiel zu sein, die Verwaltung sei kein unparteiischer Dritter und verfolge andere Zwecke neben der Rechtsanwendung. Aber auch der urteilende Richter vertritt andere staatliche Interessen, was besonders beim Jugendgerichtsverfahren mit dem stark betonten Erziehungszweck klar wird. Im übrigen ist, wie Bettermann nachweist¹⁹²⁾, auch bei den Akten der Gerichte die Rechtsanwendung nur Mittel zur Urteilsfällung, zur Zu- oder Aberkennung eines Vollstreckungsanspruchs, zur Gestaltung oder zur Strafverhängung. Sowohl Rechtsprechung als auch Verwaltung dienen der Rechtsverwirklichung und Rechtsanwendung; beide verwirklichen darüber hinaus als weiteres Ziel öffentliche Interessen, da sie die Aufrechterhaltung der Rechtsordnung bezwecken.¹⁹³⁾ Dieses Abgrenzungsmerkmal ist daher ebenfalls nicht tauglich.

Schließlich wird versucht, aus der Unterscheidung von materiellem und prozessualem Recht eine ähnliche Unterscheidung abzuleiten.¹⁹⁴⁾ Der Richter handle nach Prozeßrecht und urteile nach materiellem Recht, nur das Prozeßrecht bestimme die Grenzen seines Handelns und Dürfens, während das materielle Recht lediglich Urteilsmaßstab sei. Die Verwaltung sei Handeln, die Rechtsprechung Rechtsanwendung.¹⁹⁵⁾ Der Richter stehe über dem Recht, dagegen kenne die Verwaltung nur Rechtsvorschriften, die ihr Dürfen und Handeln bestimmten.¹⁹⁶⁾ Diese Beschreibung eines Wesensmerkmals der Verwaltung erkennt zunächst, daß die Aufspaltung in materielles Recht und Prozeßrecht eine mehr oder weniger willkürliche ist.¹⁹⁷⁾ Sie

191) Mattern, *StuW* 1950 I, Sp.357.

192) *Verwaltungsakt und Richterspruch*, S.368.

193) Wolff, § 19 I a) 3, S.66.

194) s. zu dieser Unterscheidung Goldschmidt, S.227 ff., insbes. S.248.

195) Flume, S.75 ff.

196) Bettermann, *Verwaltungsakt und Richterspruch*, S.362 ff.; Niese, *Prozeßhandlungen*, 3 A II 1 b), S.60; Eb. Schmidt, Nr.34, S.37. Dagegen Thoma, § 76, S.233.

197) Merk1, *Verwaltungsrecht*, § 3, S.31; Neuner, *ZZP* 54, S.222/3.

übergeht als unwesentlich, daß das Recht, das im Zivilrecht als materielles Recht bezeichnet wird, auch im Verwaltungsrecht bei privatrechtlichen Vorfragen eine Rolle spielen kann; ¹⁹⁸⁾ dieser Umstand ist bei Steuerverwaltungsakten besonders häufig. Weiter ist gegen diese Unterscheidung einzuwenden, daß es zwar richtig ist, daß der Richter die Rechtsnormen zunächst bei der Beurteilung des Sachverhalts als Maßstab, als Werkzeug verwendet; das tut aber auch die Verwaltung. Und genau wie für die Verwaltung ergibt sich für den Richter aus dieser logischen Subsumtion sein Dürfen; sein Handeln wird durch das materielle Recht bestimmt, der Urteilsmaßstab wird zur Handlungsnorm, aus der sich erst die Rechtsgewährungspflicht des Richters ergibt ¹⁹⁹⁾, wie es besonders deutlich in den Formeln des römischen Prozesses zum Ausdruck kommt: "Si paret, Numerium Negidium Aulo Agerio decem dare oportere, Nm. Nm. Ao. Ao. decem condemna, si non paret, absolve!" Die vorstehende Unterscheidung hält auch einer Nachprüfung in Einzelfällen nicht stand. Soll etwa der Richter, der die Minderung des Wertes eines Hauses beurteilt und daraufhin den Kaufpreis in bestimmter Höhe zuspricht, anders zum Gesetz stehen als der Steuerbeamte, der den Wert eines Hauses für die Vermögensteuer einschätzt! Soll es einen Unterschied machen, ob ein Richter oder ein Verwaltungsbeamter einen Führerschein einzieht! Auch nach Art. 20 Abs. III kann nur angenommen werden, daß Richter und Verwaltungsangehöriger im gleichen Verhältnis zum Recht in allen seinen Erscheinungsformen stehen. Aus dem Ausdruck "vollziehende" Gewalt kann jedenfalls nicht hergeleitet werden, daß die Verwaltung dem Recht in stärkerem Maß untergeordnet wäre als die Rechtsprechung. Verwaltungsakt und Urteil stehen unter dem Recht ²⁰⁰⁾, beide können nur durch die Zuerkennung der materiellen Rechtskraft stärker als das materielle Recht werden. Auch dieser Versuch einer Abgrenzung von Rechtsprechung und Verwaltung ist daher abzulehnen.

Ein weiterer Unterschied zwischen Rechtsprechung und Verwaltung soll in dem Grade der Freiheit von strikter gesetzlicher Regelung, im Ermessensspielraum liegen. ²⁰¹⁾ Hier kann wohl ein Unterschied in der Weise gemacht werden, daß immer dann, wenn wirklich freies Ermessen vorliegt, das heißt eine Wahlmöglichkeit zwischen verschiedenen Entscheidungen, eine Vermutung

198) Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 363.

199) v. Baligand, GerS 72, S. 235.

200) Merkl, Verwaltungsrecht, § 3, S. 27 ff., 37.

201) Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 365 ff. vgl. dazu Jellinek, Gesetz, S. 54 ff., 72 ff.; Neumann-Duesberg, JZ 1952, S. 705 ff.

dafür besteht, daß es sich um Verwaltungstätigkeit handelt. Aber daraus läßt sich nicht der Schluß ziehen, daß Rechtsprechung vorliegt, wenn - wie beim Steuerbescheid - kein Raum für freies Ermessen besteht. Wenn dies das entscheidende Merkmal wäre, müßten die formell rechtskräftigen Steuerbescheide und Verwaltungsakte im Steuerstrafverfahren Rechtsprechung im materiellen Sinn und daher der materiellen Rechtskraft fähig sein. Auch durch die Ermessensfreiheit ist kein brauchbares Abgrenzungsmerkmal gegeben.

Die von Bettermann ²⁰²⁾ herausgestellten Unterscheidungsmerkmale des Parteiverfahrens und der "Unparteilichkeit" sind schon oben als für die Begriffsbestimmung der Rechtsprechung im materiellen Sinne und jedenfalls für die materielle Rechtskraft nicht entscheidend erkannt worden.

Die Verwaltung soll sich weiter dadurch von der Rechtsprechung unterscheiden, daß sie sich in Willenserklärungen äußere, während der Richter nicht seinen oder des Staates Willen, sondern was Rechtsens sei, erkläre. ²⁰³⁾ Die Verwaltung sei Gestaltung, die Rechtsprechung Feststellung. Dieser Behauptung gegenüber muß zunächst auf die feststellenden Verwaltungsakte verwiesen werden, bei denen keine Absicht der Gestaltung, kein rechtsgeschäftlicher Wille erklärt wird. Auch wenn die formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakte sämtlich reine Gestaltungsakte wären, wäre kein Grund gegeben, ihre materielle Rechtskraft zu bestreiten, wenn und soweit sie zugleich die Entscheidung über einen Anspruch enthalten, denn - wie oben gesagt - auch Gestaltungsurteile sind der materiellen Rechtskraft fähig. Zudem ist aber der Nachweis geführt, daß die Steuerbescheide zu den gemischten Verwaltungsakten gehören; ²⁰⁴⁾ sie tragen mindestens in gleichem Maße, wie sie Gestaltungsakte sind, auch feststellende Elemente in sich. Da durch § 3 Abs. I StAnpG ausdrücklich bestimmt ist, daß die Steuerschuld nicht erst durch die Veranlagung entsteht, ergibt sich, daß der Steuerbescheid zunächst einmal deklaratorischer Natur ist. Hinzu kommt als konstitutives Element, daß erst durch den Steuerbescheid die genaue Höhe der Steuerschuld dem Pflichtenbekannten bekanntgemacht wird und die Fälligkeit eintritt.

202) Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 370 ff.

203) Bettermann, Verwaltungsakt und Richterspruch, S. 376 ff.; Flume, S. 76 ff., vermischt dies Argument mit denen der Festlegung der Grenzen des Handelns und des Ermessensspielraums.

204) Klein, FinArch 14, S. 9 ff.; VerwArch 45, S. 62 ff.; Knöchlein, S. 20; Reche, S. 43 ff.; Wolff, § 47 I c) 3, S. 242.

Die abgelehnte Ansicht beruht aber auch auf einer Verkennung des Begriffs der Willenserklärung, für die nicht ein Befehl erforderlich ist, sondern eine Gestaltung der Rechtslage genügt. Eine derartige Gestaltung stellen jedoch die Zuerkennung des Vollstreckungsanspruchs beim Leistungsurteil und der Strafausspruch dar. Nimmt man wieder das Beispiel der Einziehung des Führerscheins, so ist sowohl, wenn die Einziehung im Urteil ausgesprochen wird, als auch, wenn sie durch die Verwaltung verfügt wird, die Befehlsvorstellung durchaus vollziehbar. Jedes Urteil enthält einen staatlichen Befehl, sich urteilsgemäß zu verhalten.²⁰⁵⁾ Urteil und Verwaltungsakt sind staatliche Willenserklärungen, allerdings anderer Art als das Gesetz.

Schließlich wird als ein die Verwaltung kennzeichnendes und die materielle Rechtskraft ausschließendes Merkmal angesehen, daß die Verwaltung ihre Entscheidungen stets veränderten Sachlagen anpassen können müsse.²⁰⁶⁾ Dieser Gesichtspunkt trifft aber für die Steuerbescheide und die Verwaltungsakte des Steuerstrafverfahrens nicht zu, da sie sich in der Regel mit abgeschlossenen Sachverhalten der Vergangenheit befassen. Außerdem ist diesem Gesichtspunkt im Steuerrecht durch die Abänderungsbestimmungen genügt, der Einwand betrifft nicht die materielle, sondern höchstens die formelle Rechtskraft als Unabänderlichkeit im weiteren Sinn; die materielle Rechtskraft greift überdies bei verändertem Sachverhalt überhaupt nicht ein.

Die materiellen Unterscheidungen zwischen Rechtsprechung und Verwaltung sind daher für die Entscheidung für oder wider die materielle Rechtskraft der formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakte nicht zu verwerten. Die modalen und formellen Unterscheidungen können ebenfalls nicht gegen die materielle Rechtskraft sprechen. Die modalen Unterschiede der Streitentscheidung durch unabhängige Richter sind bereits bei den materiellen Unterscheidungen behandelt und als für die Frage nicht wesentlich erkannt. Die formellen Unterscheidungen, die nur an die gesetzliche Zuweisung der Gegenstände an Gerichte oder Verwaltungsbehörden anknüpfen, sind völlig äußerlich und mehr oder weniger zufällig und daher ebenfalls nicht ausschlaggebend.

Keiner der gegen die materielle Rechtskraft der formell rechtskräftigen Steuerverwaltungsakte vorgetragenen Gegengründe vermag demnach zu überzeugen und das durch Gesetzesauslegung gefundene Ergebnis zu entkräften. Das Bundesverfassungsgericht durfte, da die formell rechtskräftigen

205) Laband, Bd. 3, § 84 II 1 a), S. 375.

206) Spitaler in Hübschmann-Hepp-Spitaler, § 222, Anm. III, S. 8; Vogel, S. 15.

Steuerbescheide in materielle Rechtskraft erwachsen, seine Entscheidung auf die materielle Rechtskraft als Ausfluß der Rechtssicherheit stützen. Wo Steuerverwaltungsakte formell rechtskräftig werden, da erwachsen sie auch in materielle Rechtskraft, sofern sie einen Ausspruch über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Anspruchs enthalten.

V. Die Wirkungen der Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte

A. Die Nichtigkeit beim Verstoß gegen die Rechtskraft

Wenn das Wesen der materiellen Rechtskraft das Verbot der nochmaligen Entscheidung ist, so fragt es sich, welche Wirkung ein Verstoß gegen dieses Verbot hat. Nach Bötticher ²⁰⁷⁾ bestehen, wenn entgegen der materiellen Rechtskraft ein zweites formell rechtskräftiges Urteil erlassen ist, zwei Urteile nebeneinander; es ist nicht festzustellen, welches dieser Urteile gilt. Die materielle Rechtskraft löst diesen Konflikt nicht, das Verbot der nochmaligen Entscheidung soll ihn nur verhindern. Es scheint jedoch, daß, wenn man überhaupt Fälle der Urteilsnichtigkeit anerkennt, der Verstoß gegen die materielle Rechtskraft zur Nichtigkeit führen muß. Das ist für den Strafprozeß allgemein anerkannt; ²⁰⁸⁾ es muß ebenso für den Zivilprozeß gelten. Zwar wird auch die Meinung vertreten ²⁰⁹⁾, das zweite Urteil verdiene den Vorzug, und § 580 Ziff. 7 a ZPO scheint das zu beweisen, da diese Bestimmung für den Fall der Wiederauffindung eines rechtskräftigen Urteils in derselben Sache nur ausnahmsweise die Restitutionsklage gewährt. Es ist jedoch möglich, wenn man in dieser Bestimmung nicht überhaupt eine verfehlte gesetzliche Regelung sehen will, § 580 Ziff. 7 a ZPO so auszulegen, daß dadurch lediglich das rechtliche Interesse, die Klageberechtigung, anerkannt wird, während für die Fälle, in denen die Partei von dem Bestehen der Erstentscheidung wußte und sie erfolgreich hätte benutzen können, kein rechtliches Interesse an der ausdrücklichen Feststellung der Nichtigkeit bestehen soll, die Partei also keine Möglichkeit hat, die Nichtigkeit des

207) Rechtskraft, S. 64; Rosenberg, § 148 II 4 b, S. 683 und § 98 III 2, S. 448 will in einem besonderen Verfahren feststellen lassen, welches der Urteile gilt.

208) vgl. die in Anm. 154 Zitierten und § 14 des Einführungsgesetzes zur Militärgerichtsordnung vom 1. 12. 1898.

209) vgl. Anm. 45.

Zweiturteils in einem besonderen Verfahren feststellen zu lassen und daher durch die Unsicherheit der Rechtslage eintretende Schäden in Kauf nehmen muß. Nur durch die Nichtigkeit der zweiten Entscheidung, die entgegen der materiellen Rechtskraft ergeht, sind die Interessen der Beteiligten genügend gewahrt. ²¹⁰⁾ Für die Steuerverwaltungsakte muß daher beim Verstoß gegen die materielle Rechtskraft die Nichtigkeit angenommen werden. ²¹¹⁾

Der Verstoß gegen die materielle Rechtskraft ist ein von Amts wegen zu berücksichtigender Verfahrensmangel; die Parteien können sich in jedem Stadium des Verfahrens darauf berufen. ²¹²⁾ Das muß auch für die Steuerverwaltungsakte gelten.

B. Die objektiven Grenzen der Rechtskraft

Wo liegen die Grenzen der materiellen Rechtskraft im Hinblick auf den Gegenstand der Entscheidung? Eine dem § 322 ZPO entsprechende Bestimmung gibt es im Steuerrecht nicht, es sei denn, man wollte sie in § 234 AO sehen. Man muß aber die objektiven Grenzen der materiellen Rechtskraft ebenso wie im Zivilprozeß festlegen; Nur der Streitgegenstand, das heißt die aus einem Lebensvorgang abgeleitete Rechtsfolge, der Anspruch, wird von der materiellen Rechtskraft ergriffen. Der Streitgegenstand läßt sich beim Urteil verhältnismäßig leicht aus dem Tenor und den Entscheidungsgründen bestimmen. Schwieriger ist die Feststellung des materiell rechtskräftig entschiedenen Gegenstandes beim Steuerverwaltungsakt, insbesondere beim Steuerbescheid. Hier stellt die zu zahlende Steuersumme die Rechtsfolge dar. ²¹³⁾ Der Streitgegenstand ist der gleiche, wenn der Lebensvorgang, aus dem das Steuerbegehren oder für den die Verneinung der Steuerpflicht begründet wird, der gleiche ist und es sich nicht um real konkurrierende Steuern

210) Becker, Vorbem. 1 vor § 217.

211) Der RFH ließ in seinen Entscheidungen vom 7. 7. 33, V e A 1021/31, in RFH 34, S. 137 (141) = RStBl 1933, S. 1089; vom 8. 11. 37, VI 596/37 in RFH 42, 249; vom 27. 6. 39, III e 16/39 in RFH 47, 112, den zweiten Steuerverwaltungsakt dem ersten vorgehen. Damit widersprach er seiner Entscheidung v. 13. 3. 25 II A 134/25, in RFH 16, S. 25.

212) Rosenberg, § 148 II 4 b), S. 683.

213) wie hier Fuchs, DStZA 1956, S. 369. a. A. Friedländer, StuW 1956 I, Sp. 237 ff.

handelt. ^{213a)} Nicht etwa gehört es zum Streitgegenstand, unter welchen gesetzlichen Tatbestand der Lebensvorgang subsumiert wird, so daß ein anderer Streitgegenstand vorläge, wenn derselbe Lebensvorgang einmal der Grunderwerbsteuer und dann der Schenkungsteuer unterworfen würde. Die Entscheidungsgründe oder Besteuerungsgrundlagen ergehen nicht in Rechtskraft ²¹⁴⁾, doch wird man sie häufig benötigen, um den Streitgegenstand festzustellen. Nur aus dem Streitgegenstand läßt sich entnehmen, mit welchem Vorbringen die Parteien, das heißt die Verwaltung und der Steuerpflichtige, in weiteren Verfahren ausgeschlossen sind, zum Beispiel im Verfahren nach § 218 IV AO oder nach § 234 AO. ²¹⁵⁾ Da Steuerschulden in immer neuen Zeitabständen immer wieder neu entstehen und die Steuerbescheide sich nur auf einen bestimmten Zeitabschnitt beziehen, handelt es sich bei jedem Zeitabschnitt um einen neuen Streitgegenstand, so daß gleichartige Fragen, besonders Rechtsfragen, immer wieder neu entschieden werden können. ²¹⁶⁾

Keinen Einfluß hat die materielle Rechtskraft auf die Festsetzung real konkurrierender Steuern; ²¹⁷⁾ so sind die in Vermögensteuerbescheiden angenommenen Bewertungen keinesfalls für die Höhe der Lastenausgleichsschuld maßgeblich. Eine Rechtskraftwirkung muß aber bei den akzessorischen Steuern festgestellt werden, die nach dem Betrag einer anderen Steuer festgesetzt werden; hier darf die Vorfrage, wie hoch die zu Grunde liegende Steuer ist, nicht noch einmal entschieden werden. Bei der Kirchensteuer, dem Hauptfall der akzessorischen Steuer, ist die gleiche rechtliche Beurteilung der Tatbestände durch die gleichzeitige Veranlagung mit der Einkommensteuer gesichert.

C. Die subjektiven Grenzen der Rechtskraft

Die subjektiven Grenzen der Rechtskraft sind wie in § 325 ff. ZPO zu bestimmen: Die Rechtskraft wirkt zunächst nur zwischen den Parteien und den am Prozeß mit Antragsmöglichkeit Beteiligten (§§ 64 ff. ZPO), darüber

213a) Die Fälle, in denen das Gesetz eine echte doppelte Besteuerung vorsieht - z.B. gewerblicher Gewinn begründet Einkommen- und Gewerbesteueransprüche - sind kein Problem der Rechtskraft, sondern der Anspruchskonkurrenz.

214) RFHE v. 12.5.23 II a 94/23, in RFH 12, S.133.

215) vgl. auch § 85 AO.

216) Allerdings kann sich aus dem Gesichtspunkt des Bilanzzusammenhangs das Gegenteil ergeben. Braxmeier, S.69 ff.

217) RFHE v. 27.4.20 I A 222/19, in RFH 3, S.81 ff.

hinaus auch für und gegen ihre Rechtsnachfolger. Das heißt für das Steuerrecht: Die materielle Rechtskraft wirkt vor allem zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Steuergläubiger. Doch ist der Kreis der an dem einzelnen Verfahren Beteiligten durch Übertragung der Befugnis zum Einlegen von Rechtsmitteln an verschiedene am Ausgang des Verfahrens interessierte Personen wesentlich weiter als im Zivilprozeß, wodurch eine weit stärkere Rechtskrafterstreckung in subjektiver Hinsicht erzielt wird. Auf der Seite des Steuerpflichtigen werden alle diejenigen in das Verfahren einbezogen, die für die Erfüllung der Steuerschuld haften und die daher zur Einlegung von Rechtsmitteln zugelassen sind.²¹⁸⁾ Andererseits steht die Finanzverwaltung im Steuerverfahren stellvertretend für alle steuerberechtigten Körperschaften, so daß es unerheblich ist, wer im einzelnen Steuergläubiger ist. Wer Steuergläubiger ist, ergibt sich erst aus der rechtlichen Subsumierung; zum Schutze des Steuerpflichtigen spielt daher die Aktivlegitimation wegen dieser generellen Vertretungsbefugnis keine Rolle; so vertritt die Steuerverwaltung auch die Kirchen bei der Steuererhebung. In Erweiterung der zivilprozessualen Rechtskraftwirkung sind daher im Steuerverfahren alle Steuergläubiger gleichzeitig Partei, vertreten durch die am Verfahren beteiligte Steuerbehörde.²¹⁹⁾ Die Erstreckung der Rechtskraft auf Personen, die am Verfahren nicht beteiligt sind, in den §§ 119 Abs. II, 210 a Abs. I AO entspricht den Regelungen in den §§ 325-327 und 727-729 ZPO und bezieht sich auf Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen.

D. Formelle Rechtskraft und Vollstreckbarkeit

Wie unter II B 2 b dargelegt, ist die Vollstreckbarkeit kein Bestandteil der materiellen Rechtskraft. Nach § 325 AO besteht im Gegensatz zu § 704 ZPO auch keine Beziehung zwischen Unanfechtbarkeit und Vollstreckbarkeit.²²⁰⁾ Nur im Steuerstrafverfahren ist nach §§ 458, 391 AO in Verbindung mit § 449 StPO die Vollstreckbarkeit von der formellen Rechtskraft abhängig.

218) §§ 103, 108, 109, 111, 119, 210, 215, 239, 241 AO, §§ 7, 8 StAnpG; §§ 393, 417 AO im Steuerstrafverfahren.

219) Fuchs, DStZA 1956, S. 370 (III 4).

220) Mattern, Vollstreckbarer Titel, S. 37.

VI. Kurze Zusammenfassung des Ergebnisses

Werden die für das Zivil- und das Strafprozeßrecht und ebenso für das allgemeine Verwaltungsrecht und Steuerrecht geltenden Begriffe der formellen und materiellen Rechtskraft auf das Steuerverwaltungsverfahren angewendet, so ergibt sich:

Es kann zwar nicht allgemein von einer formellen und materiellen Rechtskraft der Steuerverwaltungsakte gesprochen werden. Für bestimmte Steuerverwaltungsakte, die Steuerbescheide, die nicht Zölle und Verbrauchsteuern betreffen, die Verwaltungsakte nach §§ 95 und 96 AO, die Straffestsetzungen auf Unterwerfung, die Strafbescheide, die Einspruchsentscheidungen und die anderen Rechtsmittelentscheidungen der Steuerverwaltungsbehörden, kann jedoch die formelle Rechtskraft angenommen werden. Diese formelle Rechtskraft führt auch, wenn die Voraussetzung der Entscheidung über einen Anspruch, einen Streitgegenstand gegeben ist, zur materiellen Rechtskraft. Die Rechtskraftwirkungen und die Rechtskraftgrenzen, abgesehen von einigen Besonderheiten, entsprechen denen des Zivil- und des Strafprozeßrechts.

Lebenslauf

Am 30. Mai 1935 wurde ich in Düsseldorf geboren. Meine Eltern sind Landeskirchenrat Otto Franke und Dorothea Franke, geb. Klingemann. Ich bin Deutscher. Die Reifeprüfung habe ich am 2. März 1954 am staatlichen und städtischen Gymnasium Bielefeld abgelegt, dessen altsprachlichen Zweig ich besucht habe.

Ich habe vom Sommersemester 1954 bis zum Wintersemester 1955/56 an der Universität Bonn, im Sommersemester 1956 an der Universität Lausanne, vom Wintersemester 1956/57 bis zum Wintersemester 1957/58 an der Universität Münster Rechts- und Staatswissenschaften studiert. Am 15. März 1958 habe ich vor dem Justizprüfungsamt bei dem Oberlandesgericht Hamm die erste juristische Staatsprüfung bestanden.



